



Brasília, 5 de julho de 2011 - Ano XLIV - Nº 12

**NORMAS DE AUDITORIA
DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
REVISÃO JUNHO 2011**

ANEXO
DA PORTARIA-TCU Nº 280, DE 8 DE DEZEMBRO DE 2010
(ALTERADA PELA PORTARIA-TCU Nº 168, DE 30 DE JUNHO DE 2011)

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

Boletim do Tribunal de Contas da União

<http://www.tcu.gov.br>

BTCU@tcu.gov.br

SAFS Lote 1 Anexo I sala 422 - CEP:70042-900 - Brasília - DF

Fones: 3316-7650/3316-7079/3316-7870/3316-7869

Presidente

BENJAMIN ZYMLER

Vice-Presidente

JOÃO AUGUSTO RIBEIRO NARDES

Ministros

ANTONIO VALMIR CAMPELO BEZERRA

WALTON ALENCAR RODRIGUES

UBIRATAN DINIZ DE AGUIAR

AROLDO CEDRAZ DE OLIVEIRA

RAIMUNDO CARREIRO SILVA

JOSÉ JORGE DE VASCONCELOS LIMA

JOSÉ MÚCIO MONTEIRO FILHO

Ministros-Substitutos

AUGUSTO SHERMAN CAVALCANTI

MARCOS BEMQUERER COSTA

ANDRÉ LUÍS DE CARVALHO

WEDER DE OLIVEIRA

Ministério Público junto ao TCU

Procurador-Geral

LUCAS ROCHA FURTADO

Subprocuradores-Gerais

PAULO SOARES BUGARIN

CRISTINA MACHADO DA COSTA E SILVA

Procuradores

MARINUS EDUARDO DE VRIES MARSICO

JÚLIO MARCELO DE OLIVEIRA

SERGIO RICARDO COSTA CARIBÉ

SECRETARIA-GERAL DE ADMINISTRAÇÃO

Secretário-Geral

Fernando Luiz Souza da Eira

segedam@tcu.gov.br

Boletim do Tribunal de Contas da União Especial – v. 1, n. 1 (1982) – . – Brasília : TCU,
1982- .
v.

Irregular.

A numeração recomeça a cada ano.

Continuação de: Boletim Interno [do] Tribunal de Contas da União. Edição Especial.

Conteúdo: Alteração das Normas de Auditoria

1. Ato administrativo – periódico – Brasil. I. Brasil. Tribunal de Contas da União (TCU).

PORTARIA-TCU Nº 168, DE 30 DE JUNHO DE 2011

Altera o Anexo da Portaria-TCU nº 280/2010, que dispõe sobre as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT).

O PRESIDENTE DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, no uso de suas atribuições legais e regimentais,

considerando a necessidade de se fazer ajustes no texto das Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União, com vistas a garantir a harmonia e lógica de seus preceitos para que os trabalhos de auditoria sejam realizados com segurança, qualidade e consistência, e

considerando os estudos complementares que constam do processo nº TC-031.558/2010-0, resolve:

Art. 1º O Anexo da Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010, passa a vigorar com a redação dada pelo Anexo desta Portaria.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

BENJAMIN ZYMLER



**NORMAS DE AUDITORIA
DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
REVISÃO JUNHO 2011**

ANEXO
DA PORTARIA-TCU Nº 280, DE 8 DE DEZEMBRO DE 2010
(ALTERADA PELA PORTARIA-TCU Nº 168, DE 30 DE JUNHO DE 2011)

SEGECEX / ADPLAN / ADSUP
JUNHO / 2011

REVISÃO JUNHO 2011 DAS NORMAS DE AUDITORIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - NAT
ALTERAÇÕES RELEVANTES

Parágrafo	Alteração promovida	Justificativa
74, III	Enfatiza a necessidade de o programa de auditoria visar a achados relevantes.	Harmonizar o texto com o disposto no parágrafo 102, I, da NAT.
74, V	Especifica o tipo de achado que deve ser incluído no relatório de auditoria: o achado relevante.	Harmonizar o texto com o disposto no parágrafo 102, I, da NAT.
93.1	Substitui a expressão “critérios de auditoria” por “questões de auditoria”.	Uniformizar a terminologia utilizada no documento.
93.2	Esclarece que a situação se refere a “fatos relacionados aos objetivos da auditoria”, mas que fogem ao <u>escopo</u> definido.	Utilizar as expressões “objetivo” e “escopo” com o significado próprio utilizado no documento (NAT, 68, 69 e 92) para maior clareza.
93.3	Acrescenta a situação “fatos incompatíveis com o objetivo da auditoria”.	Conferir aos fatos incompatíveis com o objetivo da auditoria o mesmo tratamento apontado para os fatos incompatíveis com a natureza da ação de controle.
98	Menciona o documento no qual devem ser desenvolvidos os achados: a matriz de achados.	Ressaltar a necessidade de se desenvolver os achados em documento específico.
103, III	Explica que a causa é <u>um</u> importante aspecto do achado, mas não seu <u>mais</u> importante atributo.	Adaptar o texto à realidade das auditorias, pois nem sempre é possível identificar as causas subjetivas dos achados.
109	Altera o nome da seção de “Papéis de Trabalho” para “Documentação da Auditoria”	Alinhar o nome à terminologia atualmente utilizada pelas demais entidades de fiscalização e auditoria.
125	Especifica que as informações relatadas devem ser “relevantes para os objetivos da auditoria”.	Enfatizar que somente as informações relevantes para o objetivo da auditoria devem ser relatadas.
132	Especifica que a declaração deve se reportar a eventual restrição “significativa”.	Esclarecer que a restrição digna de declaração é apenas a significativa, que afetou ou pode ter afetado os objetivos, resultados e conclusões da auditoria.
145	Declara ser regra nas auditorias operacionais a remessa do relatório preliminar para comentários dos gestores. Declara a remessa obrigatória, nas demais auditorias, nos casos em que houver achados de alta complexidade ou de grande impacto. Destaca que as propostas de encaminhamento não devem ser incluídas no relatório preliminar caso a sua divulgação coloque em risco os objetivos da auditoria.	Oferecer oportunidade de manifestação aos gestores sobre possíveis propostas de encaminhamento que terão impacto significativo nas rotinas de trabalho dos órgãos/entidades auditados, a fim de que se possa avaliar previamente o custo x benefício dessas proposições.
146	Inclui orientações para o ofício que encaminha o relatório preliminar para comentários dos gestores.	Especificar informações essenciais que devem constar do ofício, como o esclarecimento aos gestores de que a manifestação preliminar não constitui etapa de defesa e que ausência dessa informação não impedirá o prosseguimento do processo.

PREFÁCIO

O Tribunal de Contas da União (TCU) foi criado em sete de novembro de 1890, norteado pelos princípios da autonomia, fiscalização, julgamento e vigilância, por meio do Decreto 966-A, de iniciativa do então ministro da fazenda, Rui Barbosa. A Constituição de 1891, a primeira republicana, ainda por influência de Rui Barbosa, institucionalizou definitivamente o TCU como órgão de estatura constitucional, inscrevendo-o no seu art. 89.

A Constituição de 1988 ampliou substancialmente a jurisdição e a competência do TCU para, em auxílio ao Congresso Nacional, exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e da renúncia de receitas, estabelecendo, ainda, que qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária tem o dever de prestar contas ao TCU.

Esse mandato constitucional atribui ao TCU a delicada, porém honrosa missão de monitorar as relações de *accountability* que se estabelecem entre os administradores públicos e o Congresso Nacional e, em última instância, os cidadãos que delegam os recursos e poderes para que o Estado execute as ações que atendam a vontade geral de realização do bem comum. Cabe, pois, ao TCU assegurar que o dinheiro e os demais recursos públicos colocados à disposição dos gestores sejam usados de maneira adequada e com bons resultados. Os administradores públicos, por sua vez, têm a responsabilidade de responder à sociedade e ao Parlamento sobre como os recursos e poderes que lhes foram confiados estão se traduzindo em ações para concretizar as políticas públicas aprovadas.

A auditoria governamental realizada pelo TCU é um elemento primordial para assegurar e promover o cumprimento do dever de *accountability* que os administradores públicos têm para com a sociedade e o Parlamento, dado que a Constituição lhe atribuiu a missão explícita de examinar, como instituição independente de controle, as ações governamentais, cobrar explicações, impor penalidades e limites aos agentes estatais quando exercerem atividades impróprias ou em desacordo com as leis e os princípios de administração pública.

É nesse contexto que as normas de auditoria do TCU se revelam de fundamental importância. Elas constituem-se balizamento para que os auditores federais de controle externo, como profissionais de avaliação do desempenho e da *accountability* pública, orientem sua atuação com vistas ao aperfeiçoamento da administração pública e conduzam seus trabalhos consubstanciados em padrões técnicos e de comportamento irrepreensíveis, numa perspectiva de melhorar decisões e minimizar possibilidades de eventos que impactem adversamente os interesses da sociedade.

A atividade de auditoria governamental exercida pelo Tribunal de Contas da União se reveste de um acentuado caráter social, portanto, as normas que a regulam têm uma importância inegável e a sua observação interessa não só ao TCU, mas aos auditores e a todos aqueles que são destinatários dos resultados de seus trabalhos. Elas representam os requisitos básicos para assegurar que os auditores sejam independentes, íntegros, imparciais, objetivos e competentes no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria, de modo que esses alcancem a qualidade mínima necessária para que sejam considerados irretocáveis, não suscitem quaisquer suspeitas e sejam dignos de respeito e confiança.

O Poder Legislativo, as entidades auditadas, a sociedade e os diferentes públicos que utilizam informações e resultados dos trabalhos produzidos no TCU têm necessidade de que eles tenham credibilidade e deverão ter plena garantia da justiça e imparcialidade com que foram produzidos. Assim, estas normas trazem exigências mínimas para prevenir deficiências na conduta profissional ou ética dos auditores, que possam prejudicar a reputação de qualidade e de validade de seu trabalho de auditoria, a imagem de integridade dos auditores e da própria entidade que eles representam, o TCU.

O TCU crê, firmemente, no empenho de seu corpo técnico a não se limitar ao cumprimento das exigências mínimas requeridas por estas normas, as quais representam apenas a base de uma postura profissional aceitável, mas que, imbuídos de seu característico desejo de melhor servir ao interesse público, os auditores federais de controle externo envidarão esforços para fazer a coisa certa segundo as circunstâncias de cada fato ou situação, buscando oportunidades de trabalhar mais intensamente, quando e onde apropriado, para obter competência, manter sua independência, avaliar objetivamente os fatos para conduzir a julgamentos precisos e imparciais.

Brasília-DF, Dezembro de 2010.

UBIRATAN AGUIAR
Presidente do Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
BASES CONCEITUAIS	11
ACCOUNTABILITY	11
AUDITORIA GOVERNAMENTAL.....	12
CLASSIFICAÇÃO DAS AUDITORIAS	14
OBJETIVO	16
REFERÊNCIAS NORMATIVAS.....	16
APLICABILIDADE	17
APLICAÇÃO CONJUNTA COM OUTRAS NORMAS PROFISSIONAIS.....	17
ARTICULAÇÃO E COOPERAÇÃO COM OUTRAS INSTITUIÇÕES	18
ESTRUTURA DAS NORMAS DE AUDITORIA	19
CAPÍTULO 1 - PRECEITOS BÁSICOS DO CONTROLE EXTERNO.....	20
PODERES DO CONTROLE EXTERNO	20
PODER DE FISCALIZAÇÃO	20
PODER JUDICANTE.....	20
PODER NORMATIVO	21
INDEPENDÊNCIA E AUTONOMIA	22
INDEPENDÊNCIA DOS MEMBROS	23
RELAÇÕES COM O PARLAMENTO, COM A ADMINISTRAÇÃO E COM O CONTROLE INTERNO	23
NATUREZA DO CONTROLE E SEUS REQUISITOS BÁSICOS.....	23
CAPÍTULO 2 - NORMAS GERAIS	26
PRINCÍPIOS ÉTICOS.....	26
INTERESSE PÚBLICO, PRESERVAÇÃO E DEFESA DO PATRIMÔNIO PÚBLICO	26
INTEGRIDADE.....	27
INDEPENDÊNCIA, OBJETIVIDADE E IMPARCIALIDADE	27
USO DO CARGO, DE INFORMAÇÕES E DE RECURSOS PÚBLICOS	28
NORMAS GERAIS RELATIVAS AO TRIBUNAL	28
MANUTENÇÃO DE INDEPENDÊNCIA, OBJETIVIDADE E IMPARCIALIDADE	28
COMPROMISSO COM A COMPETÊNCIA	28
UTILIZAÇÃO DE JULGAMENTO PROFISSIONAL.....	28
CONTROLE E GARANTIA DE QUALIDADE	29
NORMAS GERAIS RELATIVAS À PESSOA DO AUDITOR	29
CAUTELA, ZELO E JULGAMENTO PROFISSIONAL	29
COMPETÊNCIA E DESENVOLVIMENTO PROFISSIONAL	29
COMPORTAMENTO PROFISSIONAL E CORTESIA.....	30
CONFLITOS DE INTERESSES.....	30
SIGILO PROFISSIONAL	31

CAPÍTULO 3 - NORMAS RELATIVAS AO PLANEJAMENTO E À EXECUÇÃO.....	32
PLANEJAMENTO GERAL DAS AUDITORIAS DO TCU	32
PROPOSIÇÃO DE AUDITORIAS	33
OBJETIVOS DA AUDITORIA	33
ALOCAÇÃO DE RECURSOS AO TRABALHO DE AUDITORIA	33
IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DE OBJETIVOS, RISCOS E CONTROLES	33
SUPERVISÃO, REVISÃO E COMUNICAÇÃO	34
SUPERVISÃO.....	34
REVISÃO.....	35
COMUNICAÇÃO ENTRE EQUIPE DE AUDITORIA E SUPERVISOR.....	35
COMUNICAÇÃO COM O AUDITADO E REQUISIÇÕES DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES	36
PLANEJAMENTO E EXECUÇÃO DE AUDITORIAS	37
CREDENCIAMENTO E PRERROGATIVAS DO AUDITOR EM AUDITORIAS	37
CONSTRUÇÃO DA VISÃO GERAL DO OBJETO	37
ESCOPO DA AUDITORIA	38
PROGRAMAS E PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA	39
DESENVOLVIMENTO DOS ACHADOS	40
EVIDÊNCIAS	42
DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA	43
UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DE TERCEIROS	45
CAPÍTULO 4 - NORMAS RELATIVAS À COMUNICAÇÃO DE RESULTADOS	46
RELATÓRIO DE AUDITORIA.....	46
ESTRUTURA E CONTEÚDO DOS RELATÓRIOS	46
REQUISITOS DE QUALIDADE DOS RELATÓRIOS	47
DECLARAÇÃO DE CONFORMIDADE COM AS NAT	49
OBJETIVOS DA AUDITORIA, ESCOPO, METODOLOGIA E LIMITAÇÕES	49
DESCRIÇÃO DA VISÃO GERAL DO OBJETO.....	50
APRESENTAÇÃO DOS ACHADOS	50
ESCLARECIMENTOS DE RESPONSÁVEIS.....	52
COMENTÁRIOS DOS GESTORES	52
RELATO DE INFORMAÇÕES CONFIDENCIAIS OU SENSÍVEIS.....	53
CRITÉRIOS PARA TRATAMENTO DE CONTEÚDOS EM ANEXOS	53
BENEFÍCIOS ESTIMADOS OU ESPERADOS E VOLUME DE RECURSOS FISCALIZADOS	53
CONCLUSÕES	54
PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO	55
MONITORAMENTO DE DELIBERAÇÕES	56
DISTRIBUIÇÃO DE RELATÓRIOS	56
CRITÉRIOS PARA DIVULGAÇÃO DE RESULTADOS DE AUDITORIAS	56
GLOSSÁRIO	57

LISTAS DE SIGLAS

ANAO	Australian National Audit Office
Bacen	Banco Central do Brasil
CESTCU	Código de Ética dos Servidores do Tribunal de Contas da União
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria-Geral da União
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
EFS	Entidade de Fiscalização Superior
GAO	Government Accountability Office
Ibracon	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC	International Federation of Accountants
IIA	Institute of Internal Auditors
IIA/Audibra	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
Intosai	Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
ISSAI	Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior
NAT	Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União
OAG	Escritório do Auditor-Geral do Canadá
Segecex	Secretária-Geral de Controle Externo do Tribunal de Contas da União
Susep	Superintendência de Seguros Privados
TCU	Tribunal de Contas da União

INTRODUÇÃO

A administração pública está vinculada ao cumprimento da lei e ao atendimento do interesse público, objetivos maiores do Estado de direito. Para que isso aconteça, é necessário que o próprio Estado estabeleça mecanismos para impor e verificar o cumprimento de seus objetivos. Surge daí a noção de controle da administração pública. Uma função própria e uma prerrogativa dos Estados de direito, cuja finalidade é assegurar que a estrutura formal criada para concretizar os objetivos do Estado, no interesse do bem comum, atue de acordo com o conjunto de princípios e normas que compõem o ordenamento jurídico.

O controle da administração pública é um poder-dever dos órgãos aos quais a Constituição e as leis atribuem essa função, tendo o Tribunal de Contas da União recebido uma parcela significativa dessa responsabilidade diretamente da Constituição, que prescreve a fiscalização como o instrumento para efetivá-lo.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

O controle externo exercido mediante a fiscalização do TCU realiza-se, predominantemente, por meio de auditorias e inspeções de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, conforme prevê o inciso IV do art. 71 da Constituição, impondo-se a necessidade de realizá-las segundo normas técnicas apropriadas, desenvolvidas de acordo com padrões reconhecidos internacionalmente, a exemplo das Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior (ISSAI), da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), e com as melhores práticas desenvolvidas por outras instituições superiores de controle de reconhecida experiência.

As normas de auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT) foram desenvolvidas tendo por base o arcabouço normativo da instituição (Constituição, Lei Orgânica, Regimento Interno, Código de Ética dos Servidores do TCU, resoluções e instruções normativas do TCU), a experiência acumulada, as normas de auditoria de fontes internacionais, especialmente as ISSAI, da Intosai, bem como as normas das entidades de auditoria e controle governamental visitadas no âmbito do programa de *benchmarking* realizado pelo TCU, em 2004, dentre as quais o IFAC, o IIA, o GAO, o ANAO e as entidades de fiscalização superior da Alemanha, Itália, França, Espanha, Bélgica e Holanda.

Estas normas justificam-se como instrumento para:

- dar credibilidade e assegurar qualidade às auditorias, segundo normas geralmente aceitas;

- salvaguardar a responsabilidade dos auditores quando executarem seus trabalhos de acordo com elas.

Nestas normas, os termos auditor, auditores e equipe de auditoria são utilizados tanto para declarar um atributo profissional individualmente esperado, como para tratar de responsabilidades coletivas no âmbito de um trabalho. As referências devem ser interpretadas no contexto aplicável, de modo a não excluir deveres e responsabilidades, atitudes e comportamentos pessoais esperados dos auditores.

Embora os termos órgão e entidade sejam tradicionalmente utilizados no setor público brasileiro para diferenciar organizações pertencentes à administração direta e indireta, respectivamente, nestas normas, em muitos casos, utiliza-se apenas o termo entidade para se referir à organização auditada, seja ela um programa, uma ação ou atividade governamental da administração direta ou indireta.

Estas normas empregam termos aos quais foram atribuídos significados específicos, definidos no Glossário de Termos do Controle Externo, que embora componha anexo delas e deva ser utilizado em conjunto, constitui documento autônomo, atualizável separadamente.

BASES CONCEITUAIS

ACCOUNTABILITY

As normas de auditoria da Intosai conceituam a *accountability*¹ pública como a obrigação que têm as pessoas ou entidades às quais se tenham confiado recursos, incluídas as empresas e corporações públicas, de assumir as responsabilidades de ordem fiscal, gerencial e programática que lhes foram conferidas, e de informar a quem lhes delegou essas responsabilidades. E, ainda, como obrigação imposta, a uma pessoa ou entidade auditada de demonstrar que administrou ou controlou os recursos que lhe foram confiados em conformidade com os termos segundo os quais lhe foram entregues.

Esse conceito de *accountability* é fundamental para a compreensão da prática da boa governança e da auditoria governamental. Ele envolve, no contexto das relações que se estabelecem entre os administradores públicos, o Parlamento e a sociedade, pelo menos três dimensões – informação, justificação e sanção – como formas básicas pelas quais se pode prevenir o abuso de poder.

A sociedade, que delega os recursos e poderes para que o Estado execute as ações de realização do bem comum, o Parlamento, que a representa, e outros agentes públicos e privados não podem prescindir de informação, necessária para aferir se tais recursos e poderes estão sendo usados em conformidade com os princípios de administração pública, as leis e os regulamentos aplicáveis. Exige-se, pois, que a utilização desses recursos e o exercício desses poderes ocorram de forma transparente.

A delegação de recursos e poderes recebida da sociedade, por intermédio do Parlamento, implica, por parte do gestor público, a obrigação constante de prestação de contas quanto ao alinhamento de suas ações às diretrizes fixadas pelo poder público e, portanto, a obrigação de informar deve estar associada à obrigação de que os atos sejam devidamente justificados.

Além de informar e justificar, a relação de *accountability* envolve ainda a dimensão relativa aos elementos que obrigam ao cumprimento da lei, sujeitando o abuso de poder e a negligência no uso dos recursos públicos ao exercício das sanções legais.

A missão institucional do TCU, de assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos públicos em benefício da sociedade, coloca-o na posição de órgão de controle externo das relações de *accountability* que se estabelecem entre os administradores públicos, o Parlamento e a sociedade, e, para bem desincumbir-se dessa missão, o Tribunal propugna que todos os agentes de órgãos, entidades, programas

¹ O termo *accountability*, que não possui tradução precisa para o nosso idioma, representa, segundo definição extraída do Manual de Auditoria Integrada do Escritório do Auditor-Geral do Canadá (OAG), a obrigação de responder por uma responsabilidade outorgada. Pressupõe a existência de pelo menos duas partes: uma que delega a responsabilidade e outra que a aceita, mediante o compromisso de prestar contas sobre como essa responsabilidade foi cumprida. O termo sintetiza a preservação dos interesses dos cidadãos por meio da transparência, responsabilização e prestação de contas pela administração pública.

e fundos públicos devem contribuir para aumentar a confiança sobre a forma como são geridos os recursos colocados à sua disposição, reduzindo a incerteza dos membros da sociedade sobre o que acontece no interior da administração pública.

A auditoria, no contexto da *accountability*, conforme o conceito desenvolvido pelo Escritório do Auditor-Geral do Canadá (OAG) é a ação independente de um terceiro sobre uma relação de *accountability*, objetivando expressar uma opinião ou emitir comentários e sugestões sobre como essa relação está sendo cumprida.

A ação independente exercida pelo TCU, por meio de auditorias, de estímulo à transparência da gestão e de outras ações de controle externo, incluindo a aplicação de sanções, constitui-se instrumento da governança pública cujo objetivo, ao final, é assegurar a *accountability* pública, contribuindo para reduzir as incertezas sobre o que ocorre no interior da administração pública, fornecendo à sociedade e ao Congresso Nacional uma razoável segurança de que os recursos e poderes delegados aos administradores públicos estão sendo geridos mediante ações e estratégias adequadas para alcançar os objetivos estabelecidos pelo poder público, de modo transparente, em conformidade com os princípios de administração pública, as leis e os regulamentos aplicáveis.

AUDITORIA GOVERNAMENTAL

O conceito de auditoria não tem sido unânime ou estático no decorrer do tempo, embora algumas definições conhecidas tenham uma aceitação relativamente generalizada. Esse conceito tem evoluído, refletindo não só as mutações ocorridas no desenvolvimento das organizações e na ponderação dos interesses de partes envolvidas, mas também nos objetivos cada vez mais amplos que têm sido estabelecidos para os trabalhos de auditoria.

Se inicialmente era voltada para a descoberta de erros e fraudes, a auditoria evoluiu para outros domínios, assumindo formas específicas e especializadas, passando não só a focar sobre os fatos já passados, mas também a ter uma função preventiva e orientadora, mais consentânea com uma visão prospectiva de contribuir para o alcance de objetivos e para a melhoria do desempenho da administração pública.

É legítima a preocupação de dar à auditoria um conceito que tenha aceitação generalizada, e isso é especialmente relevante num documento de normas de auditoria, ainda que esse conceito esteja sujeito a mutações e, conseqüentemente, a revisões com o passar do tempo. Ele serve de base não apenas para expressar a natureza do trabalho desenvolvido pelos auditores, mas também para, em conjunto com o conceito de *accountability* pública e com os preceitos básicos do controle externo, estabelecer o contexto, as condições e a amplitude de seu campo de atuação.

Um conceito de auditoria geralmente aceito, devido à sua amplitude, é o que a define como o exame independente e objetivo de uma situação ou condição, em confronto com um critério ou padrão preestabelecido, para que se possa opinar ou comentar a respeito para um destinatário predeterminado.

Todavia, existem diversos conceitos formulados sob a diversidade de perspectivas da atividade de auditoria que, dada a sua importância histórica e legitimidade nos contextos em que foram formulados, devem ser registrados, antes de se sintetizar um conceito geral.

Menciona-se, primeiramente, o conceito da Intosai, inserido no seu glossário:

Auditoria é o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas.

A IFAC conceituou auditoria da seguinte maneira:

Auditoria é uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de habilitá-lo a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar a eles maior credibilidade.

Dada à natureza geral dessas normas e sem abandonar, mas considerando incorporados os conceitos antes expostos, sintetiza-se o seguinte conceito geral de auditoria:

Auditoria é o processo sistemático, documentado e independente de se avaliar objetivamente uma situação ou condição para determinar a extensão na qual critérios são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados dessa avaliação a um destinatário predeterminado.

Esse conceito traz explícita a noção de que a auditoria é um processo e, como tal, é um conjunto de atividades, funções e tarefas identificadas, que ocorrem em um período de tempo e produzem determinado resultado. Adicionalmente, por meio das principais características gerais, descreve o cerne da atividade de auditoria, permitindo que suas partes possam ser exploradas para uma melhor compreensão do conceito geral, como abordado nos parágrafos seguintes.

Processo sistemático: a auditoria é um processo de trabalho planejado e metódico, pautado em avaliações e finalizado com a comunicação de seus resultados.

Processo documentado: o processo de auditoria deve ser fundado em documentos e padronizado por meio de procedimentos específicos, de modo a assegurar a sua revisão e a manutenção das evidências obtidas. Isso implica que a entidade de auditoria deve formalizar um método para executar suas auditorias, estabelecendo os padrões que elas deverão observar, incluindo regras claras quanto à documentação.

Processo independente: a auditoria deve ser realizada por pessoas com independência em relação às organizações, aos programas, aos processos, às atividades, aos sistemas e aos objetos examinados para assegurar a objetividade e a imparcialidade dos julgamentos.

Avaliação objetiva: os fatos devem ser avaliados com a mente livre de vieses. A avaliação objetiva leva a julgamentos imparciais, estritamente adequados às circunstâncias, precisos, e refletem na confiança no trabalho do auditor.

Situação ou condição: o estado ou a situação existente do objeto da auditoria, encontrado pelo auditor durante a execução do trabalho de auditoria.

Critério: referencial a partir do qual o auditor faz seus julgamentos em relação à situação ou condição existente. Reflete com deveria ser a gestão. A eventual discrepância entre a situação existente e o critério originará o achado de auditoria.

Evidências: elementos de comprovação da discrepância (ou não) entre a situação ou condição encontrada e o critério de auditoria.

Relato de resultados: os resultados de uma avaliação de auditoria são relatados a um destinatário predeterminado, que normalmente não seja a parte responsável, por meio de um relatório, instrumento formal e técnico no qual o auditor comunica o objetivo, o escopo, a extensão e as limitações do trabalho, os achados de auditoria, as avaliações, opiniões e conclusões, conforme o caso, e encaminha suas propostas.

CLASSIFICAÇÃO DAS AUDITORIAS

Quanto à natureza, as auditorias classificam-se em:

- Auditorias de regularidade, que objetivam examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à jurisdição do Tribunal, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. Compõem as auditorias de regularidade as auditorias de conformidade e as auditorias contábeis.
- Auditorias operacionais, que objetivam examinar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de avaliar o seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.

O sistema de contabilidade pública brasileiro incorpora, além do próprio sistema contábil, os sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial. Desse modo, considera-se também auditoria contábil a realizada sobre as demonstrações contábeis, orçamentárias, financeiras e patrimoniais produzidas pela

administração de entidades públicas, a partir desses sistemas e dos respectivos lançamentos neles realizados, mediante técnica contábil, bem como sobre a documentação e os registros que lhes dão suporte.

A classificação das auditorias como de regularidade ou operacional dependerá do objetivo prelevante em cada trabalho de auditoria, já que elas constituem parte de um mesmo todo da auditoria governamental e, às vezes, integram o escopo de um mesmo trabalho de auditoria.

OBJETIVO

1. As Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT) têm por objetivo a obtenção de qualidade e a garantia de atuação suficiente e tecnicamente consistente do auditor na condução dos trabalhos de auditoria. As NAT têm por finalidades:
 - 1.1. estabelecer padrões técnicos e de comportamento para o alcance e a manutenção de uma situação individual e coletivamente desejável ao bom exercício do controle externo da administração pública, executado por meio de auditorias, de modo a oferecer uma razoável segurança quanto à obtenção de qualidade na condução dos trabalhos e de atuação suficiente e tecnicamente consistente do auditor no desenvolvimento de achados, avaliações e opiniões destinadas aos usuários dos resultados, bem como das correspondentes conclusões e propostas de encaminhamento;
 - 1.2. manter consistência metodológica no exercício da atividade, incluindo o fornecimento de bases para o estabelecimento de padrões, procedimentos e práticas a serem seguidos na realização de auditorias e a padronização de termos técnicos empregados, de modo a assegurar qualidade e servir de base para a avaliação dos trabalhos;
 - 1.3. promover o aprimoramento profissional e auxiliar os auditores no que diz respeito à qualidade dos exames, à formação de sua opinião e à elaboração de seus relatórios, especialmente nos casos em que não existam normas específicas aplicáveis, possibilitando a realização de trabalhos com segurança e qualidade, dignos de respeito e credibilidade;
 - 1.4. fornecer à sociedade e aos diferentes públicos com os quais o Tribunal interage uma visão clara dos princípios e das normas que formam a base para o desenvolvimento das atividades de auditoria do TCU.

REFERÊNCIAS NORMATIVAS

2. As normas relacionadas a seguir contêm disposições que, mesmo não citadas neste texto, constituem prescrições para estas normas:
 - I. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988;
 - II. Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União – Lei 8.443, de 1992;
 - III. Regimento Interno do Tribunal de Contas da União – Resolução TCU 155, de 2002;
 - IV. Código de Ética dos Servidores do Tribunal de Contas da União – Resolução TCU 226, de 2009.

APLICABILIDADE

3. As NAT são endereçadas aos Auditores Federais de Controle Externo do Tribunal de Contas da União, para assegurar que esses sejam independentes, íntegros, imparciais, objetivos e competentes no desenvolvimento de seus trabalhos de auditoria. Quando estas normas endereçarem o Tribunal de Contas da União, deve-se entender que se referem, também, às unidades de sua secretaria que, direta ou indiretamente, tenham a responsabilidade de contribuir, assegurar ou criar as condições para a sua aplicação, de modo que os trabalhos desenvolvidos alcancem a qualidade necessária a fim de que sejam considerados irretocáveis e dignos de respeito e confiança pública.
4. As NAT têm natureza técnica, e não jurídica, geral, e não específica, e são aplicáveis a todos os aspectos da função auditoria e abrangem todos os tipos de trabalho dessa função. Apesar de sua natureza técnica, estas normas harmonizam-se com as normas jurídicas mencionadas nas referências normativas deste documento, que lhes constituem prescrições, formando um sistema coerente, objetivo e legítimo, livre de conflitos de competência.
5. Normas de natureza específica, relativas a determinados tipos de trabalho ou a aspectos particulares da organização e condução dos serviços de auditoria, complementam estas normas e são tratadas em manuais, padrões, diretrizes e orientações aprovadas pela Presidência ou pela Secretaria-Geral de Controle Externo do TCU.
6. Por ser o TCU uma EFS com funções mais abrangentes do que o mandato relativo às auditorias, as NAT não abrangem todas as normas relativas ao controle externo que o Tribunal executa em auxílio ao Congresso Nacional. Assim, em relação às demais ações de controle, elas têm aplicação subsidiária, devendo os auditores observar as normas de controle externo dispostas na Constituição, na Lei Orgânica, no Regimento Interno e nas resoluções, portarias, instruções e decisões normativas do próprio TCU, expedidas ao amparo do poder regulamentar que lhe assiste para expedir atos e instruções normativas sobre matéria de suas atribuições e sobre a organização de processos que lhe devam ser submetidos.

APLICAÇÃO CONJUNTA COM OUTRAS NORMAS PROFISSIONAIS

7. As Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior (ISSAI), da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), são aplicáveis em complemento às NAT, ou às suas normas complementares, especialmente nas situações em que o assunto não for explicitamente tratado nas NAT, e desde que compatíveis com as atribuições constitucionais e legais do TCU, com o ordenamento jurídico pátrio e com as disposições e a lógica destas normas.

8. As normas de auditoria emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), pelo Banco Central do Brasil (Bacen), pela Superintendência de Seguros Privados (Susep) e os pronunciamentos técnicos do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) são aplicáveis em conjunto com as NAT, nas auditorias de demonstrações contábeis ou em outros trabalhos regulados por essas fontes normativas, no que couber.
9. Outras normas profissionais, como as emitidas pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA/Audibra) ou de outras organizações técnico-profissionais voltadas para auditorias, perícias e outros trabalhos em áreas ou objetos específicos, podem ser aplicadas conjuntamente com as NAT (e suas normas complementares), prevalecendo essas últimas quando houver algum grau de incompatibilidade.

ARTICULAÇÃO E COOPERAÇÃO COM OUTRAS INSTITUIÇÕES

10. A articulação de esforços mediante o estabelecimento de compromissos e de ações conjuntas com outros órgãos de fiscalização e controle, com o objetivo de viabilizar o apoio às fiscalizações das instituições envolvidas, nortear-se-á pela confiança, bem como pelo respeito à independência de cada uma, sem, contudo, excluir a aplicação destas normas.
11. Na realização de auditorias conjuntas ou simultâneas acerca de um objeto comum, executadas no âmbito de acordos de cooperação ou instrumentos congêneres com outros órgãos de fiscalização e controle, o intercâmbio de informações ou de documentos objetivará a supressão de lacunas e a eliminação de duplicação de esforços; limitar-se-á pela competência das entidades participantes e observará o disposto em normativos específicos do TCU que tratam da matéria.

ESTRUTURA DAS NORMAS DE AUDITORIA

12. As NAT apresentam-se estruturadas em quatro grupos, descritos nos itens seguintes:

I. Preceitos Básicos do Controle Externo

12.1. Constituem os pressupostos fundamentais, princípios e requisitos lógicos que formam a base para o desenvolvimento das NAT; descrevem o contexto e as condições de atuação do TCU, ajudando o auditor a também determinar o escopo e a amplitude de sua atuação. A explicitação desses preceitos visa ainda a demonstrar a aderência do modelo de controle externo exercido pelo Tribunal às Diretrizes para Preceitos de Auditoria da Intosai.

II. Normas Gerais

12.2. Estabelecem os princípios e regras fundamentais para que o auditor e o Tribunal possam desempenhar sua missão com ética e competência. O enfoque dessas normas é dirigido tanto para determinados requisitos que devem ser assegurados pela instituição, como para a atitude e os aspectos comportamentais do auditor.

III. Normas relativas ao Planejamento e à Execução

12.3. Estabelecem os critérios gerais e procedimentos básicos que o auditor deve seguir para que sua atuação seja objetiva, sistemática e equilibrada, na obtenção das informações e evidências que sustentarão suas avaliações, opiniões e conclusões e fundamentarão suas propostas de encaminhamento. O enfoque dessas normas é o planejamento e a execução das atividades que visam a alcançar um determinado resultado do trabalho de auditoria, bem como o gerenciamento dessas atividades.

12.4. Esse grupo de normas relaciona-se com os preceitos básicos do controle externo e com as normas gerais, que lhes fornecem os princípios e requisitos e também com as normas relativas à comunicação de resultados, uma vez que os produtos dessas fases constituem a principal fonte para o conteúdo dos relatórios e para fundamentação das propostas.

IV. Normas relativas à Comunicação de Resultados

12.5. Tratam da forma, do conteúdo, dos atributos e dos requisitos dos relatórios de auditoria, ou seja, das formas como o auditor deve expressar e comunicar as opiniões e conclusões dos trabalhos de auditoria e encaminhar suas propostas.

CAPÍTULO 1 - PRECEITOS BÁSICOS DO CONTROLE EXTERNO

13. Os preceitos básicos do controle externo contidos neste capítulo constituem os pressupostos fundamentais, princípios e requisitos lógicos que formam a base para o desenvolvimento das Normas de Auditoria do TCU. Descrevem o contexto e as condições de atuação do TCU, ajudando o auditor a também determinar o escopo e a amplitude de seu campo de atuação, de modo aderente a esse contexto e a essas condições.

PODERES DO CONTROLE EXTERNO

14. As regras constitucionais sobre controle externo no Brasil estão disciplinadas nos artigos 70 a 75 da CF/88, no capítulo do Poder Legislativo, dentro do título “Da Organização dos Poderes”. Esse posicionamento indica que o controle externo da administração pública é uma função precípua do Poder Legislativo que, no nível federal, é exercido pelo Congresso Nacional, com o auxílio do TCU, que, para isso, conta com poder de fiscalização amplo e judicante sobre as contas dos administradores e responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos.

PODER DE FISCALIZAÇÃO

- 14.1. Constituição Federal:

Art. 71.[...]

II – Realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário e demais entidades referidas no inciso II.

PODER JUDICANTE

- 14.2. Constituição Federal:

Art. 71.[...]

II – Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público.

14.3. Em decorrência do Poder Judicante, o TCU tem jurisdição própria e privativa, em todo o território nacional, sobre as pessoas e matérias sujeitas à sua competência, abrangendo (art. 73, da CF/88 e art. 4º e 5º da Lei Orgânica do TCU):

I - qualquer pessoa física, órgão ou entidade a que se refere o inciso I do art. 1º desta Lei, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta assuma obrigações de natureza pecuniária;

II - aqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao Erário;

III - os dirigentes ou liquidantes das empresas encampadas ou sob intervenção ou que de qualquer modo venham a integrar, provisória ou permanentemente, o patrimônio da União ou de outra entidade pública federal;

IV - os responsáveis pelas contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

V - os responsáveis por entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado que recebam contribuições parafiscais e prestem serviço de interesse público ou social;

VI - todos aqueles que lhe devam prestar contas ou cujos atos estejam sujeitos à sua fiscalização por expressa disposição de Lei;

VII - os responsáveis pela aplicação de quaisquer recursos repassados pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VIII - os sucessores dos administradores e responsáveis a que se refere este artigo, até o limite do valor do patrimônio transferido, nos termos do inciso XLV do art. 5º da Constituição Federal;

IX - os representantes da União ou do Poder Público na assembleia geral das empresas estatais e sociedades anônimas de cujo capital a União ou o Poder Público participem, solidariamente, com os membros dos conselhos fiscal e de administração, pela prática de atos de gestão ruínosa ou liberalidade à custa das respectivas sociedades.

PODER NORMATIVO

14.4. Lei Orgânica do TCU:

Art. 3º Ao Tribunal de Contas da União, no âmbito de sua competência e jurisdição, assiste o poder regulamentar, podendo, em consequência, expedir atos e instruções normativas sobre matéria de suas atribuições e sobre a organização dos processos que lhe devam ser submetidos, obrigando ao seu cumprimento, sob pena de responsabilidade.

INDEPENDÊNCIA E AUTONOMIA

15. O termo “auxílio”, disposto no caput do artigo 71 da Constituição, não representa subordinação hierárquica do Tribunal em relação ao Congresso Nacional. A função de controle é atribuída diretamente pela Constituição, cujas disposições deixam inequívoco que se trata de um **controle externo e independente**. O TCU exerce competências próprias, independentes das funções do Congresso Nacional, e de suas decisões não cabem recursos ao Congresso Nacional ou a outros Poderes, se não no seu próprio âmbito.
16. A independência e autonomia do TCU também estão implícitas nas disposições constitucionais que lhe asseguram a iniciativa exclusiva de projetos de lei para propor alterações e revogações de dispositivos da sua Lei Orgânica, bem como para dispor sobre o seu quadro de pessoal e a remuneração de seus membros. Não cabe, pois ao Legislativo ou ao Executivo a iniciativa de propostas tendentes a alterar a Lei Orgânica do TCU, sob pena de vício de iniciativa. Uma sólida garantia constitucional de independência e autonomia.
17. A independência do TCU se completa pela capacidade de que lhe dotou a Constituição de se autogovernar, de estabelecer, segundo seus próprios desígnios, seu regimento e sua organização internos, a competência e o funcionamento de suas unidades, prover e gerir seu quadro de servidores, observadas apenas as diretrizes genéricas previstas na legislação.
18. A autonomia administrativa do TCU decorre do art. 73, da CF/88, que faz remissão, no que couber, à autonomia administrativa do Poder Judiciário, conforme estipulado no art. 96, segundo a qual, as competências que compõem essa autonomia são de natureza privativa do Tribunal.
19. Complemento importante à independência do TCU é a disposição dos recursos financeiros e orçamentários necessários ao desempenho de suas atribuições, caracterizada pela existência de dotações próprias na lei orçamentária anual, pela elaboração de seu próprio orçamento, dentro dos limites da lei de diretrizes orçamentárias, sem a interferência de terceiros, pela execução orçamentária e financeira por unidade de sua própria estrutura administrativa, pelo recebimento de recursos do tesouro segundo parâmetros não discricionários e pela não sujeição a limitações de empenho e movimentação financeira por outro órgão ou Poder. Segundo a Lei Orgânica do TCU:

Art. 70. Compete ao Presidente do Tribunal de Contas da União:

IV – diretamente ou por delegação, movimentar as dotações e os créditos orçamentários próprios e praticar os atos de administração financeira, orçamentária e patrimonial necessários ao funcionamento do Tribunal.

INDEPENDÊNCIA DOS MEMBROS

20. Para assegurar a independência no desenvolvimento de suas funções, os ministros e auditores substitutos de ministros gozam de garantias previstas na Constituição Federal, de vitaliciedade, inamovibilidade e irredutibilidade de subsídio, conforme §§ 3º e 4º do art. 73, da CF/88. Além disso, a composição colegiada do Tribunal visa a garantir a independência de suas decisões.

RELAÇÕES COM O PARLAMENTO, COM A ADMINISTRAÇÃO E COM O CONTROLE INTERNO

21. A Constituição garante um elevado grau de independência e autonomia do TCU ao prever, no art. 71, IV, a realização, por iniciativa própria, de inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário e demais entidades referidas no inciso II do artigo 71. Mesmo quando trabalha como um agente do Parlamento e realiza fiscalizações para atender às suas solicitações, o Tribunal atua resguardando a sua independência e autonomia.
22. A jurisdição própria e privativa sobre as pessoas e matérias sujeitas à sua competência, conforme mencionado anteriormente, não significa que tais pessoas, entidades do governo, ou não, tenham relação de subordinação ao TCU. Particularmente, o governo, os administradores e demais responsáveis são plena e exclusivamente responsáveis por suas ações e omissões e não poderão alegar absolvição com base em verificações realizadas pelo TCU ou em opiniões de seu corpo técnico, a menos que sobre tais verificações ou opiniões tenham sido emitidos julgamentos legalmente válidos e aplicáveis nos termos da lei.
23. A Constituição estabelece dois sistemas de controle no âmbito da gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União, o externo, exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio do TCU e o interno, no âmbito de cada Poder. Embora o controle interno tenha o dever estabelecido constitucionalmente de apoiar o controle externo, não há relação de hierarquia entre eles, há complementaridade.

NATUREZA DO CONTROLE E SEUS REQUISITOS BÁSICOS

24. Por ser uma EFS com mandato constitucional e legal mais abrangente do que a competência para realizar auditorias, não é possível classificar o TCU exclusivamente como órgão de auditoria externa governamental, sendo essa, porém, uma das funções contidas no seu escopo de atuação.

25. Como órgão de auxílio ao Congresso Nacional no exercício do controle externo, o TCU norteia sua atuação pela conformação das ações dos gestores ao interesse público, cuja expressão maior encontra-se nos objetivos fundamentais estabelecidos constitucionalmente (art. 3º, CF/88) e pela verificação de que aqueles que recebem uma delegação de recursos e poderes públicos para dar concretude a esses objetivos o fazem pautando-se nos princípios de administração pública e mediante critérios legais e operacionais que assegurem a efetiva e regular aplicação dos recursos em benefício da sociedade.
26. Nos termos fixados no art. 70, da Constituição Federal, a fiscalização exercida mediante controle externo é quanto à legalidade, legitimidade, economicidade e aplicação das subvenções e renúncia de receitas. A eficiência, a eficácia e a efetividade somam-se a esses critérios, dada a competência atribuída ao TCU para realização de auditorias operacionais (art. 71, IV, CF/88), destacando-se a eficiência como princípio erigido à categoria de constitucional da administração pública pela EC 19/98, ao lado dos princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade e da publicidade.
27. O controle externo constitui o monitoramento das relações de *accountability* que se estabelecem entre o Congresso Nacional, como representante da sociedade, e os gestores que recebem uma delegação de recursos públicos para, em nome dessa última, realizar o bem comum, isso inclui qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.
28. Os poderes conferidos ao TCU pela Constituição Federal, juntamente com a autonomia e independência para o exercício de suas atribuições, se por um lado o caracterizam como um órgão de soberania, por outro demandam enormes responsabilidades de todos aqueles que compõem o seu corpo técnico, já que o público em geral, o Congresso Nacional e as entidades fiscalizadas têm a expectativa de que a conduta e o enfoque dos trabalhos realizados no TCU sejam irretocáveis, não suscitem suspeitas e sejam dignos de confiança e respeito.
29. Por consequência, o TCU e seu corpo técnico devem alcançar e manter junto à sociedade, aos demais Poderes do Estado e às entidades fiscalizadas, um elevado nível de credibilidade, confiança e respeito públicos, transmitindo segurança por meio de uma atuação caracterizada pela objetividade, neutralidade, independência e imparcialidade.
30. Para corresponder a tais expectativas, a conduta dos auditores deve ser irretocável em todos os momentos e em todas as circunstâncias. Qualquer deficiência em sua conduta profissional ou conduta inadequada grave em sua vida pessoal prejudica a imagem de integridade dos auditores, do TCU, da qualidade e da validade de seu trabalho de auditoria, e pode ocasionar dúvidas acerca da confiabilidade e da competência profissional do próprio TCU.

31. Consequentemente, elevados padrões de conduta e comportamento ético, de profissionalismo e competência técnica são exigidos de todos aqueles que prestam serviços no TCU, e mais ainda, daqueles que desempenham atribuições nas atividades de controle externo.
32. Nesse contexto, estas normas de auditoria são de fundamental importância e a sua observância pelo corpo técnico do TCU é uma questão de responsabilidade não só para com a instituição, mas também para com a sociedade, os Poderes por ela constituídos e as entidades que são objeto da fiscalização do Tribunal.

CAPÍTULO 2 - NORMAS GERAIS

33. Este capítulo estabelece os princípios e fornece orientações fundamentais para que o Tribunal e o auditor possam desempenhar sua missão com ética e competência. O enfoque dessas normas é dirigido tanto para determinados requisitos que devem ser assegurados pelo Tribunal, como para a atitude e os aspectos comportamentais do auditor.

PRINCÍPIOS ÉTICOS

34. Os princípios éticos apresentados neste capítulo formam a base, a disciplina e a estrutura, bem como proveem o clima, que influenciam a aplicação das NAT, incluindo as normas gerais, as relativas ao planejamento e à execução e as de comunicação de resultados.

35. Os princípios éticos veiculados neste capítulo integram o Código de Ética dos Servidores do Tribunal de Contas da União (CESTCU), ao qual o auditor, enquanto servidor do TCU, deve rigorosamente observar em conjunto e em complemento a estas normas.

36. Os princípios éticos que orientam o trabalho dos auditores de acordo com estas NAT são:

- I. interesse público, preservação e defesa do patrimônio público;
- II. integridade;
- III. independência, objetividade e imparcialidade;
- IV. uso do cargo, de informações e de recursos públicos.

INTERESSE PÚBLICO, PRESERVAÇÃO E DEFESA DO PATRIMÔNIO PÚBLICO

37. Uma marca distintiva de um auditor governamental é a aceitação da responsabilidade de servir ao interesse público, definido como o bem estar coletivo da comunidade, de pessoas e de entidades, a qual os auditores servem. O auditor deve honrar a confiança pública, procedendo com honestidade, probidade e tempestividade, escolhendo sempre, quando estiver diante de mais de uma opção legal, a que melhor se coadunar com a ética e com o interesse público.

38. A preservação e a defesa do patrimônio público complementam o princípio do interesse público e são inerentes à missão institucional do Tribunal, logo é atribuição elementar de seus auditores, cabendo-lhes representar imediatamente à chefia competente sobre todo e qualquer ato ou fato que seja contrário ao interesse público, prejudicial ao Tribunal ou à sua missão institucional, de que tenha tomado conhecimento em razão do cargo ou função. Ademais, lhes é vedado praticar ou compactuar, por ação ou omissão, direta ou indiretamente, ato contrário à ética e ao interesse público, mesmo que tal ato observe as formalidades legais e não cometa violação expressa de lei.

INTEGRIDADE

39. A integridade dos auditores estabelece confiança e representa a base para a confiabilidade em seu julgamento. Para sustentar a confiança pública, a conduta dos auditores deve ser irrepreensível e estar acima de qualquer suspeita, o que exige a condução dos trabalhos com uma atitude objetiva, baseada em fatos, não partidária, e não ideológica em relação às entidades auditadas e aos usuários de seus relatórios. As partes interessadas, de maneira geral, esperam dos auditores uma atitude honesta, sincera e construtiva.
40. No cumprimento de suas responsabilidades profissionais, os auditores podem se deparar com interesses conflitantes de gestores de entidades, de autoridades governamentais e de outros possíveis interessados e, em virtude disso, sofrer pressões para violar princípios éticos e, de forma inadequada, conseguir ganho pessoal ou organizacional. Agindo com integridade, os auditores conseguirão lidar com as pressões, priorizando suas responsabilidades para com o interesse público. Tomar decisões consistentes com o interesse público da entidade, do programa ou da atividade auditada é uma parte importante do princípio da integridade.
41. Auditores devem resguardar, em sua conduta pessoal, a integridade, a honra e a dignidade de sua função pública, agindo em harmonia com princípios éticos e valores públicos.

INDEPENDÊNCIA, OBJETIVIDADE E IMPARCIALIDADE

42. A credibilidade da auditoria no setor público baseia-se na objetividade dos auditores no cumprimento de suas responsabilidades profissionais. A objetividade inclui ser independente, de fato e na aparência, manter uma atitude de imparcialidade, ter honestidade intelectual e estar livre de conflitos de interesse.
43. O auditor deve manter-se afastado de quaisquer atividades que reduzam ou denotem reduzir sua autonomia e independência profissional, que não deve ser confundida com independência e autonomia funcional, bem como manter atitude de independência em relação ao fiscalizado, evitando postura de superioridade, inferioridade ou preconceito relativo a indivíduos, entidades, projetos e programas; deve ainda adotar atitudes e procedimentos objetivos e imparciais, em particular, nos seus relatórios, que deverão ser tecnicamente fundamentados, baseados exclusivamente nas evidências obtidas e organizados de acordo com as normas de auditoria, evitando que interesses pessoais e interpretações tendenciosas interfiram na apresentação e tratamento dos fatos levantados, bem como abster-se de emitir opinião preconcebida ou induzida por convicções político-partidária, religiosa ou ideológica.
44. O auditor deverá declarar impedimento ou suspeição nas situações que possam afetar, ou parecer afetar, o desempenho de suas funções com independência e imparcialidade.

USO DO CARGO, DE INFORMAÇÕES E DE RECURSOS PÚBLICOS

45. A posição de auditor, as informações e os recursos públicos só devem ser utilizados para fins oficiais, e não inadequadamente para ganho pessoal ou de uma forma contrária à lei ou que prejudique os legítimos interesses da entidade auditada ou do Tribunal. Abusar da posição de auditor para obter ganho pessoal viola responsabilidades fundamentais do profissional de auditoria.
46. A proteção e a conservação de recursos e informações públicos e o seu adequado uso apenas em atividades autorizadas é um elemento importante nas expectativas do público para com os auditores. O direito do público à transparência das informações de governo tem que ser equilibrado com o uso adequado de informações classificadas como sensíveis. Para conseguir esse equilíbrio, o uso criterioso das informações adquiridas no exercício das funções dos auditores é uma parte crucial. Além disso, o auditor deve ter em mente que muitas informações de governo estão sujeitas a leis e regulamentos que restringem a sua divulgação.
47. A credibilidade de uma auditoria pode ser prejudicada pela utilização inadequada de informações relevantes, obtidas no exercício profissional, em benefício de interesses financeiros pessoais, de parentes ou de organizações em que o auditor tenha qualquer tipo de interesse.

NORMAS GERAIS RELATIVAS AO TRIBUNAL

48. O Tribunal e as unidades técnicas de sua secretaria têm a responsabilidade de assegurar que as Normas de Auditoria do TCU sejam observadas em todas as fases de todos os trabalhos de auditoria realizados no seu âmbito e ainda que:

MANUTENÇÃO DE INDEPENDÊNCIA, OBJETIVIDADE E IMPARCIALIDADE

- 48.1. a independência, a objetividade e a imparcialidade sejam mantidas em todas as fases dos trabalhos;

COMPROMISSO COM A COMPETÊNCIA

- 48.2. o trabalho seja realizado por pessoal profissionalmente competente, que coletivamente tenha a qualificação e os conhecimentos necessários, velando para que os auditores que integram o seu quadro obtenham o necessário desenvolvimento profissional;

UTILIZAÇÃO DE JULGAMENTO PROFISSIONAL

- 48.3. o julgamento profissional seja utilizado ao se planejar e realizar o trabalho e ao apresentar os seus resultados;

CONTROLE E GARANTIA DE QUALIDADE

48.4. a busca da qualidade, como elemento essencial para obter e manter credibilidade, confiança e respeito público dos trabalhos de controle externo realizados pelo Tribunal, permeie todo o processo de realização das ações de controle, começando pela elaboração de manuais, padrões, orientações e procedimentos com vistas à obtenção da qualidade, passando pela supervisão direta e concomitante e finalizando com a revisão interna independente dos trabalhos realizados, inclusive por unidade especializada.

NORMAS GERAIS RELATIVAS À PESSOA DO AUDITOR

49. A atividade de controle é de caráter multidisciplinar e realizada em equipe, devendo o espírito de cooperação prevalecer sobre posicionamentos pessoais. Os auditores envidarão todos os esforços para que o seu talento e profissionalismo contribuam de modo efetivo para a consecução da missão institucional do Tribunal, observando, individualmente e em equipe, os princípios e regras estabelecidos nestas normas.

CAUTELA, ZELO E JULGAMENTO PROFISSIONAL

50. Os auditores devem ter cuidados e habilidades esperados de um profissional prudente e competente, devendo usar julgamento profissional no planejamento, na execução e comunicação dos resultados de auditoria, agindo com atenção, habilidade e observância das normas profissionais, de modo a reduzir ao mínimo a possibilidade de erros.

51. Em todos os setores da sociedade existe a necessidade de confiança e credibilidade, portanto, é essencial que os relatórios e pareceres dos auditores sejam considerados precisos e confiáveis por terceiros especialistas na matéria, cabendo-lhes emitir opiniões somente sobre documentos ou situações examinadas apoiando-se em fatos e evidências.

COMPETÊNCIA E DESENVOLVIMENTO PROFISSIONAL

52. A equipe designada para realizar uma auditoria específica deve ter, em conjunto, treinamento técnico, capacidade e experiência suficientes para conduzir adequadamente o trabalho e formular conclusões e propostas de encaminhamento pertinentes. Assim, os auditores devem buscar permanentemente seu aprimoramento profissional, mantendo-se atualizados quanto a novas técnicas e instrumentos de trabalho relativos à sua área de atuação.

53. Os auditores têm a obrigação de atuar sempre de maneira profissional e de manter altos níveis de profissionalismo na realização de seu trabalho. Não devem realizar trabalhos para os quais não possuam a competência profissional necessária e devem conhecer e cumprir as normas, as diretrizes,

os procedimentos e as práticas aplicáveis de auditoria, bem como entender os princípios e as normas constitucionais, legais e institucionais que regem as atividades de controle externo exercidas pelo Tribunal e, ainda, o funcionamento da entidade auditada.

COMPORTAMENTO PROFISSIONAL E CORTESIA

54. Esses dois princípios têm uma relação intrínseca entre si e com as expectativas em relação ao papel do auditor e aos resultados de seus trabalhos. A aderência ao interesse público, a conformidade com as normas e regulamentos aplicáveis e o cuidado na prevenção de qualquer conduta que possa trazer descrédito ao trabalho devem nortear o comportamento profissional e a sua atitude perante o auditado.
55. O auditor deve manter atitude de serenidade e comportar-se de maneira compatível com a exigida pelo cargo, de modo a demonstrar servir ao interesse comum e a prestigiar o serviço público, ser cortês no trato verbal e escrito com pessoas e instituições auditadas, sem, contudo, abrir mão das prerrogativas de seu cargo.

CONFLITOS DE INTERESSES

56. Auditores devem evitar que interesses pessoais ou quaisquer situações afetem a sua objetividade, – tanto a real como a percebida – conservando sua independência em relação a quaisquer influências que possam afetar – ou parecer afetar – a capacidade de desempenhar suas responsabilidades profissionais com imparcialidade.
57. Ao auditor é vedado usar do cargo ou de informação privilegiada em situações que configurem abuso de poder, práticas autoritárias ou que visem a quaisquer favores, benesses ou vantagens indevidas para si, para outros indivíduos, grupos de interesses ou entidades públicas ou privadas, bem como solicitar, sugerir, provocar ou receber, para si ou para outrem, mesmo em ocasiões de festividade, qualquer tipo de ajuda financeira, gratificação, comissão, doação, presentes ou vantagens de qualquer natureza, de pessoa física ou jurídica interessada na sua atividade, conforme previsto no Código de Ética dos Servidores do Tribunal de Contas da União.
58. O auditor deverá declarar impedimento ou suspeição nas situações que possam afetar, ou parecer afetar, o desempenho de suas atribuições com independência e imparcialidade, especialmente participar de auditorias nas situações em que o responsável auditado seja cônjuge, parente consanguíneo ou afim, em linha reta ou colateral, até o terceiro grau, ou pessoa com quem mantenha ou manteve laço afetivo ou inimigo ou que envolva entidade com a qual tenha mantido vínculo profissional nos últimos dois anos, ressalvada, neste último caso, a atuação consultiva, ou ainda quando estiver presente qualquer conflito de interesses, declarando o impedimento ou a suspeição por meio de justificativa reduzida a termo, que será avaliada e decidida pelo dirigente da unidade técnica.

SIGILO PROFISSIONAL

59. O auditor deve guardar sigilo sobre dados e informações obtidos em decorrência do exercício de suas funções, utilizando-os, exclusivamente, para a elaboração de pareceres e relatórios.
60. Auditores não devem revelar a terceiros dados e informações obtidos no processo de auditoria, seja oralmente ou por escrito, exceto para cumprir as responsabilidades legais ou de outra natureza que correspondam a atribuições legais do Tribunal.

CAPÍTULO 3 - NORMAS RELATIVAS AO PLANEJAMENTO E À EXECUÇÃO

61. Este capítulo estabelece os critérios gerais e procedimentos básicos que o auditor deve seguir para que sua atuação seja objetiva, sistemática e equilibrada na obtenção das informações e evidências que sustentarão suas avaliações, opiniões e conclusões e fundamentarão suas propostas de encaminhamento. O enfoque das normas relativas ao planejamento e à execução é o planejamento e a execução das atividades que visam a alcançar um determinado resultado do trabalho de auditoria, bem como o gerenciamento dessas atividades.
62. As normas relativas ao planejamento e à execução de auditorias relacionam-se com os preceitos do controle externo e com as normas gerais, que lhes fornecem os princípios e requisitos básicos, e também com as normas relativas à comunicação de resultados, uma vez que os produtos dessas fases do processo de auditoria constituem a principal fonte para o conteúdo dos relatórios e para a fundamentação das propostas.

PLANEJAMENTO GERAL DAS AUDITORIAS DO TCU

63. O planejamento geral de curto prazo, até um ano, e de longo prazo, mais de um ano, levarão em conta a alocação da capacidade operacional, considerando todas as ações de controle externo, de maneira integrada, e as ações de capacitação necessárias para lhes dar suporte.
64. O planejamento geral deve alinhar suas atividades às expectativas do Congresso Nacional, às medidas, aos gastos e aos objetivos do plano plurianual e de outros planos específicos de ação governamental, observando-se, na sua elaboração, o disposto em normas e diretrizes específicas e a compatibilidade com os planos estratégico e de diretrizes do TCU, bem como com as diretrizes aprovadas para subsidiar o exame das contas governamentais e para o julgamento das contas de unidades jurisdicionadas.
65. O planejamento geral deve documentar e justificar as seleções realizadas, calcando-se em modelos que incluam métodos de seleção, hierarquização e priorização fundamentados em critérios de relevância, materialidade, risco e oportunidade, dentre outras técnicas de alocação da capacidade operacional, levando-se também em conta a demanda potencial por ações de controle originadas de iniciativas externas.
66. Informações sobre o planejamento geral somente poderão ser divulgadas para dar publicidade à ação fiscalizatória do Tribunal, se não comprometerem o sigilo dos trabalhos a serem realizados.

PROPOSIÇÃO DE AUDITORIAS

67. A unidade técnica ao propor auditorias deve definir o objetivo e o escopo preliminar, bem como prever uma estimativa de alocação de recursos e dos prazos de suas fases.

OBJETIVOS DA AUDITORIA

68. Devem ser estabelecidos objetivos para cada trabalho de auditoria. Para tanto, deve-se realizar uma avaliação preliminar de objetivos e riscos relevantes relacionados à atividade objeto da auditoria, cujos resultados deverão estar refletidos nos objetivos estabelecidos.

69. No desenvolvimento dos objetivos o auditor deve considerar, além das exposições significativas a riscos, a probabilidade de erros, irregularidades e descumprimentos a princípios, normas legais e regulamentações aplicáveis.

ALOCAÇÃO DE RECURSOS AO TRABALHO DE AUDITORIA

70. Deve-se determinar os meios apropriados para alcançar os objetivos de auditoria, levando em conta limitações de tempo e de recursos disponíveis e, especialmente, a competência necessária dos membros da equipe, que deve ser baseada na avaliação da natureza e complexidade de cada trabalho.

IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DE OBJETIVOS, RISCOS E CONTROLES

71. Para determinar a extensão e o alcance da auditoria que será proposta, a unidade técnica deve dispor de informações relativas aos objetivos relacionados ao objeto que será auditado e aos riscos relevantes associados a esses objetivos, bem como à confiabilidade dos controles adotados para tratar esses riscos. Tais informações são obtidas, tipicamente, na realização de outras ações de controle cuja principal finalidade é o conhecimento da unidade jurisdicionada e devem ser levadas em conta no planejamento e na aplicação dos procedimentos de auditoria.

71.1. Alternativamente, caso a auditoria seja proposta sem que as informações relativas aos objetivos, riscos e controles do objeto auditado estejam disponíveis, tais informações deverão ser obtidas na fase de planejamento do trabalho. A necessidade e a profundidade dos procedimentos para a obtenção destas informações variará de acordo com os objetivos e o escopo da auditoria em questão.

72. A avaliação de riscos e de controle interno visa a avaliar o grau em que o controle interno de organizações, programas e atividades governamentais assegura, de forma razoável, que na consecução de suas missões, objetivos e metas, os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos e os seguintes objetivos de controle serão atendidos:

- I. eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;
- II. integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento de obrigações accountability;
- III. conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição;
- IV. adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.

SUPERVISÃO, REVISÃO E COMUNICAÇÃO

SUPERVISÃO

73. Todo o trabalho realizado pela equipe de auditoria, em todas as fases e em todos os níveis, deve ser adequadamente supervisionado, independentemente da competência individual dos auditores, para assegurar que os objetivos sejam atingidos, a qualidade seja assegurada e as equipes se desenvolvam.
74. O foco da supervisão deve ser dirigido tanto para o conteúdo como para a observância do método de auditoria, isso implica assegurar que:
 - I. os membros da equipe de auditoria tenham uma clara e consistente compreensão do programa de auditoria e alcancem os objetivos de auditoria estabelecidos;
 - II. a auditoria seja realizada de acordo com as normas e práticas do Tribunal;
 - III. o programa de auditoria e a estratégia de ação nele prevista visem a achados relevantes e sejam seguidos, a menos que alguma alteração seja autorizada;
 - IV. os papéis de trabalho sejam analisados conjuntamente com a equipe ou revisados e contenham as evidências que suportem adequadamente os achados, as opiniões, conclusões e propostas de encaminhamento;
 - V. o relatório de auditoria inclua os achados relevantes refletidos nos papéis de trabalho, bem como as opiniões, conclusões e propostas de encaminhamento formuladas pela equipe de auditoria.
75. A supervisão deve cobrir desde o planejamento até a emissão do relatório, deve ser exercida por auditor que possua perfil e competência profissional adequados ao trabalho e abranger:
 - I. o planejamento dos trabalhos;
 - II. a aplicação de procedimentos e técnicas para o atingimento das metas/objetivos previstos para a execução dos trabalhos, de acordo com o programa de auditoria e seus objetivos;

- III. a documentação da auditoria e a consistência dos achados, das evidências, das conclusões e das propostas de encaminhamentos;
- IV. o cumprimento das normas e padrões de auditoria estabelecidos pelo Tribunal;
- V. a identificação de alterações e melhorias necessárias à realização de futuras auditorias, que deverão ser registradas e levadas em conta nos futuros planejamentos de auditoria e em atividades de desenvolvimento de pessoal.

REVISÃO

76. Todo o trabalho de auditoria deve ser revisado pelo coordenador da equipe de auditoria, que possua perfil e competência profissional adequados ao trabalho, antes de o relatório ser emitido. A revisão deve ser feita à medida que cada parte da auditoria vai se concluindo.
77. O papel da revisão é assegurar que:
 - I. todas as avaliações e conclusões estejam solidamente baseadas e suportadas por suficientes, adequadas, relevantes e razoáveis evidências para fundamentar o relatório final da auditoria e as propostas de encaminhamento;
 - II. todos os erros, deficiências e questões relevantes tenham sido devidamente identificados, documentados e sanados satisfatoriamente ou levados ao conhecimento de um superior hierárquico da unidade técnica.

COMUNICAÇÃO ENTRE EQUIPE DE AUDITORIA E SUPERVISOR

78. Durante toda a realização do trabalho, inclusive na fase de execução, deve ocorrer constante troca de informações entre a equipe de auditoria e o supervisor.
79. A troca de informações ao longo do trabalho destina-se a manter o supervisor informado acerca do andamento da auditoria no que se refere, principalmente, ao cumprimento dos prazos previstos para a aplicação dos procedimentos e a eventuais problemas ou dificuldades enfrentadas.
 - 79.1. A equipe, ao comunicar problemas ou dificuldades enfrentadas, deve, na medida do possível, propor soluções. O supervisor deve, então, apresentar sugestões para que estes sejam superados ou adotar as medidas necessárias para resolvê-los.
80. Eventuais situações de obstrução ao livre exercício da auditoria ou de sonegação de processo, documento ou informação, bem como qualquer ocorrência de ameaça velada ou explícita, de animosidade, de indisposição ou de intimidação de auditores no desenvolvimento dos trabalhos deverão ser comunicadas imediatamente ao supervisor do trabalho. O supervisor deverá levar o fato ao conhecimento do titular da unidade técnica coordenadora do trabalho que adotará as providências cabíveis para solucionar o problema apontado.

81. Da mesma forma, quaisquer fatos que a equipe avalie que poderão resultar dano ao erário ou irregularidade grave deverão ser levados de imediato ao conhecimento do supervisor do trabalho, a fim de que possam ser tomadas medidas tempestivas com o intuito de eliminar ou minimizar os efeitos das constatações.

COMUNICAÇÃO COM O AUDITADO E REQUISIÇÕES DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES

82. Os auditores devem comunicar a natureza e suas responsabilidades sobre o trabalho de auditoria aos dirigentes e responsáveis da entidade auditada, incluindo o dirigente máximo do organismo auditado, o comitê de auditoria ou a diretoria ou outro órgão de supervisão equivalente, na inexistência do comitê de auditoria.

83. A requisição de documentos (ver também NAT, 113) e informações, durante a fiscalização – planejamento, execução e relatório – será formalizada por meio de ofício de requisição, que deve fixar prazo para seu atendimento, estabelecido, sempre que possível e desde que não comprometa o prazo de realização dos trabalhos, em comum acordo com o fiscalizado. As informações consideradas necessárias à realização dos trabalhos poderão ser solicitadas ainda durante a fase de planejamento.

84. O ofício de apresentação da equipe de auditoria, bem como eventuais reiterações de ofícios de requisição de documentos, deve consignar a possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 58, incisos V e VI, da Lei 8.443/1992, no caso de obstrução ao livre exercício das auditorias determinadas ou de sonegação de processo, documento ou informação exigidos para a sua realização.

85. No início da execução dos trabalhos, a equipe realizará reunião de apresentação com os dirigentes e responsáveis da entidade auditada, ou com representantes designados por eles, oportunidade em que se identificará formalmente, entregará o ofício de apresentação assinado por dirigente de unidade técnica do Tribunal e esclarecerá os objetivos, o escopo e os critérios da auditoria.

86. Ao término da fase de execução, será realizada reunião de encerramento com os dirigentes e responsáveis da entidade auditada, ou com representantes designados por eles, para a apresentação verbal das principais constatações do trabalho realizado.

86.1. Sempre que possível, os achados colhidos ao longo da execução deverão ser discutidos com o supervisor previamente à reunião de encerramento.

86.2. Na apresentação das constatações, deve-se mencionar a situação encontrada, o critério de auditoria, e por decisão da equipe, as causas e os efeitos. Não se deve fazer menção a conclusões ou propostas de encaminhamento.

86.3. A apresentação dos achados na reunião de encerramento somente pode ser dispensada nos casos em que represente risco à equipe ou à consecução dos objetivos da auditoria.

- 86.4. Deve ser informado aos dirigentes e responsáveis da entidade auditada, ou aos representantes designados por eles, que os achados são preliminares, podendo ser corroborados ou excluídos em decorrência do aprofundamento da análise. Deve ser informado, ainda, que poderá haver inclusão de novos achados.
87. As reuniões de apresentação e de encerramento contarão, sempre que possível, com a participação de representante de órgão ou de unidade do sistema de controle interno.

PLANEJAMENTO E EXECUÇÃO DE AUDITORIAS

CREDENCIAMENTO E PRERROGATIVAS DO AUDITOR EM AUDITORIAS

88. O auditor é credenciado para planejar, supervisionar, coordenar, executar e relatar auditorias mediante portaria de fiscalização, sendo-lhe asseguradas as seguintes prerrogativas, a partir da expedição e durante o prazo estabelecido na portaria:
- 88.1. livre ingresso em entidades sujeitas à jurisdição do Tribunal e acesso a todos os processos, documentos, sistemas informatizados e a todas as informações necessárias à realização de seu trabalho, que não podem ser sonegados sob qualquer pretexto;
- 88.2. competência para requerer, por escrito, aos responsáveis pelas entidades jurisdicionadas, os documentos e as informações necessários ao seu trabalho, fixando prazo razoável para atendimento.

CONSTRUÇÃO DA VISÃO GERAL DO OBJETO

89. Na fase de planejamento, e como subsídio à sua elaboração, a equipe de auditoria deve construir uma visão geral preliminar do objeto de auditoria para obtenção de conhecimento e compreensão a seu respeito, assim como do ambiente organizacional em que está inserido, incluindo, dentre outras fontes de informação e formas de obtenção de conhecimento, a legislação, as normas e as instruções específicas aplicáveis ao objeto, os organogramas, os fluxogramas, as rotinas e os manuais, os programas/ações gerenciados, o planejamento estratégico e operacional, os resultados dos últimos trabalhos realizados, as diligências pendentes de atendimento, as contas dos últimos exercícios.
90. Trabalhos que contemplem a identificação e a avaliação de objetivos, riscos e controles devem ser utilizados para auxiliar na construção preliminar da visão geral do objeto de auditoria, sendo os seus resultados necessariamente a ela incorporados.
91. A visão geral do objeto elaborada na fase de planejamento será revisada após a execução para incorporação ao relatório da auditoria, contendo, geralmente, as seguintes informações:

- I. descrição do objeto de auditoria, com as características necessárias a sua compreensão;
- II. legislação aplicável;
- III. objetivos institucionais, quando for o caso;
- IV. setores responsáveis, competências e atribuições;
- V. objetivos relacionados ao objeto de auditoria e riscos relevantes a eles associados, bem como eventuais deficiências de controle interno.

ESCOPO DA AUDITORIA

92. O escopo da auditoria deve ser estabelecido de modo suficiente a satisfazer os objetivos do trabalho. O escopo envolve a definição das questões de auditoria, a profundidade e o detalhamento dos procedimentos, a delimitação do universo auditável (abrangência), a configuração da amostra (extensão) e a oportunidade dos exames.
93. Durante a execução, os auditores podem se deparar com fatos que fogem ao escopo ou ao objetivo estabelecido para o trabalho ou que sejam incompatíveis com a natureza da ação de controle, mas que, dada a sua importância, mereçam a atenção da equipe. Nestes casos, as seguintes opções devem ser consideradas:
- 93.1. Nas situações em que os fatos relacionem-se de forma clara e lógica com o objetivo e as questões de auditoria, o planejamento é passível de mudanças durante a realização dos trabalhos pela própria equipe de auditoria, as quais deverão ser submetidas ao supervisor para aprovação.
- 93.2. Nas situações em que, mesmo relacionados ao objetivo da auditoria, os fatos fogem ao escopo estabelecido, mas a consistência das evidências encontradas recomende sua abordagem, a equipe, em conjunto com o supervisor e o titular da unidade técnica coordenadora, deve avaliar a oportunidade e a conveniência de realizar exames para desenvolver achados no trabalho em curso, levando em conta que não haja desvirtuamento da auditoria inicial em termos de comprometimento do prazo e/ou dos exames planejados. Os achados decorrentes deverão ser relatados contemplando os mesmos elementos dos demais.
- 93.2.1. Prejudicada a hipótese, a equipe deve comunicar os fatos identificados ao titular da unidade técnica, que avaliará a conveniência e a oportunidade de propor nova ação de controle.

93.3. Nas situações em que os fatos sejam incompatíveis com o objetivo ou com a natureza da ação de controle, caberá ao titular da unidade técnica avaliar a conveniência e a oportunidade de aprofundar os exames acerca das constatações, a fim de que estas sejam devidamente fundamentadas, levando em conta que não haja desvirtuamento da auditoria inicial em termos de comprometimento do prazo e/ou dos exames planejados, ou propor a realização de outra ação de controle com vistas a concluir os exames dos fatos identificados.

93.3.1. Na hipótese de aprofundamento dos exames no trabalho em andamento, o relato e as propostas de encaminhamento deverão ser feitos em processo apartado.

PROGRAMAS E PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

94. Deve ser desenvolvido e documentado um plano para cada trabalho de auditoria, que evidenciará o objetivo, o escopo, o prazo e a alocação de recursos. Os auditores devem desenvolver programas de auditoria que alcancem os objetivos de auditoria e tais programas, e seus eventuais ajustes, devem ser registrados e aprovados antes do início da execução. No TCU, os programas de auditoria devem ser documentados em matrizes de planejamento e, no que couber, de possíveis achados.

95. Por constituir-se etapa de expressiva importância no resultado que se pretende alcançar com a auditoria é imprescindível que se disponibilize o tempo necessário à fase planejamento, bem como que o planejamento elaborado atenda aos seguintes aspectos básicos:

- I. vise à consecução dos objetivos da auditoria mediante execução econômica, eficiente e oportuna dos trabalhos;
- II. considere, necessariamente, elementos de conhecimento prévio sobre o objeto auditado, seus sistemas mais importantes, seus objetivos e riscos e a eficácia de seus controle internos;
- III. explicita a natureza, a extensão e a profundidade dos exames a serem realizados e seja suficientemente detalhado de forma a não permitir equívocos na sua execução;
- IV. permita a atribuição, na fase de execução dos trabalhos, de tarefas e respectivos prazos compatíveis com a complexidade da tarefa e importância da informação buscada;
- V. seja objeto de supervisão por pessoa com perfil e competência profissional adequados e envolva suficiente discussão no âmbito da equipe de auditoria;
- VI. seja adequadamente testado quanto à viabilidade de sua aplicação, quando necessário, e seja revisado, sempre que isso se revelar necessário, de forma a permitir a supervisão da execução e, a qualquer tempo, a avaliação das atividades desenvolvidas pelo auditor.

96. Os programas de auditoria devem estabelecer os procedimentos para identificar, analisar, avaliar e registrar informações durante o desenvolvimento dos trabalhos de auditoria e devem ser executados de modo suficiente para alcançar os objetivos da auditoria. Limitações de escopo em função de restrições de acesso a registros oficiais ou de outras condições específicas necessárias para planejar e conduzir a auditoria devem ser registradas para declaração no relatório de como isso afetou ou pode ter afetado os resultados do trabalho.
97. O programa de auditoria, elaborado com base nos elementos obtidos na visão geral do objeto, objetiva estabelecer, diante da definição precisa dos objetivos do trabalho, a forma de alcançá-los e deve evidenciar:
- I. o objetivo e o escopo da auditoria;
 - II. o universo e a amostra a serem examinados;
 - III. os procedimentos e as técnicas a serem utilizados, os critérios de auditoria, as informações requeridas e suas fontes, as etapas a serem cumpridas com respectivos cronogramas;
 - IV. a quantificação dos recursos necessários à execução do trabalho.

DESENVOLVIMENTO DOS ACHADOS

98. Durante a fase de execução, a equipe de auditoria deve aplicar os procedimentos previstos na matriz de planejamento em busca de achados, desenvolvendo-os na matriz de achados.
99. Achado de auditoria é qualquer fato significativo, digno de relato pelo auditor, constituído de quatro atributos essenciais: situação encontrada (ou condição), critério, causa e efeito. Decorre da comparação da situação encontrada com o critério e deve ser devidamente comprovado por evidências. O achado pode ser negativo, quando revela impropriedade ou irregularidade, ou positivo, quando aponta boas práticas de gestão.
100. Achados negativos podem envolver:
- 100.1. impropriedades: falhas de natureza formal de que não resulte dano ao erário e outras que têm o potencial para conduzir à inobservância aos princípios de administração pública ou à infração de normas legais e regulamentares, tais como deficiências no controle interno, violações de cláusulas, abuso, imprudência, imperícia;
 - 100.2. irregularidades: prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ao antieconômico, desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, tais como fraudes, atos ilegais, omissão no dever de prestar contas, violações aos princípios de administração pública.

101. O desenvolvimento dos achados é o processo mais importante de uma auditoria, pois são eles que fundamentam as conclusões e as propostas de encaminhamento que serão submetidas ao Tribunal e, posteriormente, comunicadas aos responsáveis e demais interessados.
102. Um achado de auditoria deve ser desenvolvido de forma a apresentar uma base sólida às conclusões e às propostas de encaminhamento dos auditores, atendendo, necessariamente, aos seguintes requisitos básicos:
- I. ser relevante para os objetivos da auditoria para que mereça ser relatado;
 - II. ser apresentado de forma objetiva e estar devidamente fundamentado em evidências;
 - III. apresentar consistência de modo a mostrar-se convincente a quem não participou do trabalho.
103. O desenvolvimento dos achados de auditoria deve contemplar, no mínimo, os seguintes aspectos:
- I. **SITUAÇÃO ENCONTRADA:** situação existente, identificada e documentada durante a fase de execução da auditoria. Deve contemplar o período de ocorrência do achado;
 - II. **CRITÉRIO DE AUDITORIA:** referencial que indica o estado requerido ou desejado ou a expectativa em relação a uma situação objeto de auditoria, reflete como deveria ser a gestão, provendo o contexto para compreensão dos achados e avaliação das evidências. Trata-se da legislação, dos regulamentos, das cláusulas contratuais, de convênios e de outros ajustes, das normas, da jurisprudência, do entendimento doutrinário ou ainda, no caso de auditorias operacionais, dos referenciais aceitos e/ou tecnicamente validados para o objeto sob análise, como padrões e boas práticas, que o auditor compara com a situação encontrada;
 - III. **CAUSA:** identifica a razão ou a explicação para a situação encontrada ou o fator ou fatores responsáveis pela diferença entre essa e o critério de auditoria. A causa é o elemento sobre o qual incidirão as ações corretivas que serão propostas. Causas comuns incluem políticas, procedimentos ou critérios mal concebidos, implementações inconsistentes, incompletas ou incorretas, deficiências ou inexistência de controles internos. A causa é um importante aspecto dos achados, representando a origem da divergência que se observa entre a situação encontrada e o critério. Auditores devem se empenhar na busca da causa dos desvios que produzem resultados ou consequências adversos;
 - IV. **EFEITOS REAIS E POTENCIAIS:** identifica os resultados ou as consequências para a entidade, o erário ou para a sociedade, da discrepância entre a situação encontrada e o critério, indicando a gravidade ou os eventuais benefícios no caso de achados positivos. Subdividem-se em duas classes: os efeitos reais, ou seja, aqueles efetivamente verificados, e

os efeitos potenciais (riscos), aqueles que podem ou não se concretizar (Acórdão TCU 1.292/2003 – Plenário). Efeito real ou efeito potencial podem ser usados para demonstrar a necessidade de ações corretivas em resposta a eventos já ocorridos ou a riscos relevantes.

V. EVIDÊNCIAS: conforme tratado no tópico seguinte.

EVIDÊNCIAS

104. Auditores devem ter bom conhecimento das técnicas e dos procedimentos de auditoria a fim de que possam obter evidências suficientes, adequadas, relevantes e em bases razoáveis para comprovar os achados e sustentar suas opiniões e conclusões.
105. As evidências, elementos essenciais e comprobatórios do achado, devem ser suficientes e completas de modo a permitir que terceiros, que não participaram do trabalho de auditoria, cheguem às mesmas conclusões da equipe; adequadas e fidedignas, gozando de autenticidade, confiabilidade e exatidão da fonte; pertinentes ao tema e diretamente relacionadas com o achado.
106. Somente deverão ser reunidas evidências que sejam úteis e essenciais ao cumprimento dos objetivos da auditoria. Material que porventura não tenha utilidade ou conexão clara e direta com o trabalho realizado não deverá ser considerado.
107. As evidências testemunhais devem, sempre que possível, ser reduzidas a termo e corroboradas por outras evidências.
108. São atributos das evidências:
 - I. VALIDADE: a evidência deve ser legítima, ou seja, baseada em informações precisas e confiáveis;
 - II. CONFIABILIDADE: garantia de que serão obtidos os mesmos resultados se a auditoria for repetida. Para obter evidências confiáveis, é importante considerar que: é conveniente usar diferentes fontes; é interessante usar diferentes abordagens; fontes externas, em geral, são mais confiáveis que internas; evidências documentais são mais confiáveis que orais; evidências obtidas por observação direta ou análise são mais confiáveis que aquelas obtidas indiretamente;
 - III. RELEVÂNCIA: a evidência é relevante se for relacionada, de forma clara e lógica, aos critérios e objetivos da auditoria;
 - IV. SUFICIÊNCIA: a quantidade e qualidade das evidências obtidas devem persuadir o leitor de que os achados, conclusões, recomendações e determinações da auditoria estão bem fundamentados. A quantidade de evidências não substitui a falta dos outros atributos (validade, confiabilidade, relevância). Quanto maior a materialidade do objeto, o risco e o grau de sensibilidade do auditado a determinado assunto, maior será a necessidade de evidências mais robustas.

DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA

109. Todo o trabalho de auditoria deve ser documentado de modo a assegurar a sua revisão e a manutenção das evidências obtidas. Todas as informações relevantes para dar suporte às conclusões e aos resultados da auditoria devem ser registradas.
110. Os papéis de trabalho constituem a documentação que evidencia todo o trabalho desenvolvido pelo auditor, contendo registro de todas as informações utilizadas, das verificações a que procedeu e das conclusões a que chegou, independentemente da forma, do meio físico ou das características intrínsecas ou extrínsecas.
111. Auditores devem preparar a documentação de auditoria em detalhes suficientes para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, incluindo a fundamentação e o alcance do planejamento, a natureza, a oportunidade, a extensão e os resultados dos procedimentos de auditoria executados, os achados de auditoria e as suas evidências.
112. Consideram-se papéis de trabalho aqueles preparados pelo auditor, pelo auditado ou por terceiros, tais como, planilhas, formulários, questionários preenchidos, fotografias, arquivos de dados, de vídeo ou de áudio, ofícios, memorandos, portarias, documentos originais ou cópias de contratos ou de termos de convênios, confirmações externas, programas de auditoria e registros de sua execução em qualquer meio, físico ou eletrônico, como matrizes de planejamento, de achados e de responsabilização.
113. Os documentos apresentados à equipe de auditoria serão os originais, em que constem nome do signatário, assinatura ou rubrica, devendo o responsável justificar a impossibilidade de apresentação de documentos originais. Os auditores podem requerer cópias devidamente autenticadas de documentos.
114. Os auditores devem manter a necessária cautela no manuseio de papéis de trabalho, especialmente com documentos extraídos de sistemas informatizados e com exibição, gravação e transmissão de dados em meios eletrônicos, para evitar que pessoas não autorizadas venham a ter ciência do conteúdo neles contidos ou a sua utilização de forma danosa ao interesse público.
115. O auditor deve ter em mente que o conteúdo e a organização dos papéis de trabalho refletem o seu grau de preparação, experiência e conhecimento. Os papéis de trabalho devem ser suficientemente completos e detalhados para permitir a um auditor experiente, sem prévio envolvimento na auditoria, entender o trabalho que foi realizado para fundamentar as opiniões e conclusões do auditor.

116. Embora não existam padrões rígidos quanto à forma dos papéis de trabalho, já que, servindo para anotações ou memórias do planejamento e da execução, são elaborados a critério do auditor, os seguintes aspectos devem ser observados:

116.1. ao se planejar a forma e o conteúdo, deve-se observar se o papel de trabalho irá contribuir para o atingimento do objetivo da auditoria e dos procedimentos. Consultar papéis elaborados para a realização de trabalho igual ou semelhante em época anterior é de grande valia para a elaboração do novo papel de trabalho, que pode, inclusive, ser até o resultado do aperfeiçoamento de algum existente;

116.2. forma clara e ordenada, de modo a proporcionar a racionalização dos trabalhos de auditoria, minimizar os custos, servir de base permanente de consulta e de respaldo para as conclusões do auditor e facilitar o trabalho de revisão;

116.3. os papéis de trabalho devem conter, quando aplicável, as seguintes informações:

- I. nome da entidade, identificação do objeto auditado, título e objetivo;
- II. unidade utilizada na apresentação dos valores e origem das informações;
- III. critério de seleção aplicado na escolha da amostra, data-base das informações ou período abrangido e seu tamanho;
- IV. comentários, se for o caso, e assinaturas de quem elaborou e revisou;

116.4. somente devem ser elaborados papéis de trabalho que tenham uma finalidade clara de suporte às conclusões e aos resultados da auditoria, alinhada aos seus objetivos, e devem conter somente dados importantes e necessários ao alcance dessa finalidade. Um papel de trabalho informativo não é sinônimo de papel de trabalho com excesso de dados e informações;

116.5. os papéis de trabalho devem ser revisados para assegurar que o trabalho foi desenvolvido conforme o planejado e as conclusões e os resultados estão de acordo com os registros;

116.6. a primeira revisão dos papéis de trabalho deve ser realizada pelo próprio auditor e deve ser a mais detalhada, para certificar-se de que suas conclusões se coadunam com suas apurações e registros e de que não existem erros que possam comprometer os resultados;

116.7. revisões executadas por quem não elaborou o papel devem verificar se o trabalho foi desenvolvido conforme o planejado, se os registros estão adequados às conclusões e se não foram omitidos dados e informações imprescindíveis ou relevantes;

116.8. ao final da auditoria, todos os papéis de trabalho obtidos devem ser classificados em transitórios ou permanentes:

116.8.1. transitórios são aqueles necessários ao trabalho somente por um período limitado, para assegurar a execução de um procedimento ou a obtenção de outros papéis de trabalho subsequentes;

116.8.2. todos os demais papéis de trabalho obtidos, não classificados como transitórios, são considerados como papéis de trabalho permanentes.

UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DE TERCEIROS

117. Na realização de auditorias é possível que a equipe utilize trabalhos de outros auditores, tipicamente os da auditoria interna de entidades governamentais ou de outras entidades de fiscalização e controle.

118. Os trabalhos de outros auditores podem se constituir em fontes de informação úteis para o planejamento e execução de auditorias, para determinar a natureza, oportunidade ou limitar a extensão de procedimentos de auditoria, para corroborar evidências de auditoria, dentre outras possibilidades. A responsabilidade dos auditores não é reduzida pela utilização desses trabalhos.

119. Caso as constatações apontadas nos trabalhos de outros auditores sejam utilizadas nos trabalhos do Tribunal, a equipe de auditoria assume integral responsabilidade pela veracidade dos fatos, devendo se assegurar de que compartilha das conclusões apresentadas, mediante revisão das evidências apresentadas, se necessário com aplicação de procedimentos.

120. A utilização de trabalhos de terceiros pode ocorrer, também, nas situações em que um especialista compõe a equipe de auditoria ou, ainda, quando a equipe se utiliza do trabalho de um especialista na realização de seu próprio trabalho. Em qualquer dos casos, a unidade técnica coordenadora do trabalho deverá avaliar a capacidade do especialista em realizar o trabalho e apresentar os resultados de forma imparcial, especialmente a sua competência profissional e independência em relação ao objeto da auditoria.

121. As informações contidas em trabalhos realizados por especialistas, que não compõem a equipe de auditoria, integrarão o relatório como evidências para os achados levantados pelos auditores.

122. A unidade técnica coordenadora do trabalho deve obter do especialista o seu compromisso de manutenção de confidencialidade, bem como tomar as precauções necessárias para que ele atue em consonância com as NAT.

CAPÍTULO 4 - NORMAS RELATIVAS À COMUNICAÇÃO DE RESULTADOS

123. Este capítulo estabelece os critérios gerais para comunicação e divulgação de resultados de auditorias, bem como os requisitos de qualidade para elaboração de propostas de encaminhamento que o auditor deve seguir para que o relatório seja objetivo, convincente, construtivo e útil.

RELATÓRIO DE AUDITORIA

124. O relatório de auditoria é o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe de auditoria comunica aos leitores o objetivo e as questões de auditoria, o escopo e as limitações de escopo, a metodologia utilizada, os achados de auditoria, as conclusões e as propostas de encaminhamento.

125. Para cada auditoria, os auditores devem preparar um relatório por escrito, em linguagem impessoal, cujo conteúdo deve ser objetivo, convincente, construtivo, útil e de fácil compreensão, isento de imprecisões e ambiguidades, incluindo apenas informações relevantes para os objetivos da auditoria, devidamente apoiadas por evidências adequadas e pertinentes.

126. Os relatórios devem ser minuciosamente revisados pelo coordenador da equipe de auditoria e pelo auditor responsável pela supervisão do trabalho, com vistas a assegurar o atendimento dos requisitos previstos no parágrafo anterior e, ainda, que as conclusões e as propostas de encaminhamento são aderentes e decorrem logicamente dos fatos apresentados.

ESTRUTURA E CONTEÚDO DOS RELATÓRIOS

127. Manuais, padrões e normas mais específicos devem estabelecer a estrutura dos relatórios de auditoria, o conteúdo de suas respectivas seções e requisitos adicionais aplicáveis, conforme a natureza das auditorias, os seus objetos e as suas finalidades mais comuns.

128. De maneira geral, os relatórios de auditoria devem contemplar:

- I. a deliberação que autorizou a auditoria e as razões que motivaram a deliberação, se necessário;
- II. uma declaração de conformidade com as NAT;
- III. o objetivo e as questões de auditoria;
- IV. a metodologia da auditoria, o escopo e as limitações de escopo;
- V. a visão geral do objeto da auditoria, revisada após a execução;
- VI. os resultados da auditoria, incluindo os achados, as conclusões, os benefícios estimados ou esperados, o volume de recursos fiscalizados e as propostas de encaminhamento;
- VII. a natureza de qualquer informação confidencial ou sensível omitida, se aplicável.

REQUISITOS DE QUALIDADE DOS RELATÓRIOS

129. Na redação do relatório de auditoria os auditores devem orientar-se pelos seguintes requisitos de qualidade:

- I. **CLAREZA:** produzir textos de fácil compreensão. Evitar a erudição, o preciosismo, o jargão, a ambiguidade e restringir ao máximo a utilização de expressões em outros idiomas, exceto quando se tratar de expressões que não possuam tradução adequada para o idioma português e que já se tornaram corriqueiras. Termos técnicos e siglas menos conhecidas devem ser utilizados desde que necessários e devidamente definidos em glossário. Quando possível, complementar os textos com ilustrações, figuras e tabelas.

Usar palavras e expressões em seu sentido comum, salvo quando o relatório versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área. Usar frases curtas e concisas. Construir orações na ordem direta, preferencialmente na terceira pessoa, evitando preciosismos, neologismos e adjetivações dispensáveis. Buscar uniformidade do tempo verbal em todo o texto, dando preferência ao tempo presente ou ao futuro simples do presente. Usar recursos de pontuação de forma judiciosa, evitando abusos de caráter estilístico;

- II. **CONVICÇÃO:** expor os achados e as conclusões com firmeza, demonstrando certeza da informação comunicada, evitando palavras ou expressões que denotem insegurança, possam ensejar dúvidas ou imprecisões no entendimento, tais como “SMJ”, “supõe-se”, “parece que”, “deduzimos”, “achamos”, “há indícios”, “talvez”, “entendemos”, “esta equipe de auditoria entende que...”, “foi informado a esta equipe de auditoria que...”, “ouvimos dizer”, “conforme declarações verbais”, “boa parte”, “alguns”, “diversos” “a maioria”, “muitas/vários/inúmeros”, “aparenta/aparentemente”;

- III. **CONCISÃO:** ir direto ao assunto, utilizando linguagem sucinta, transmitindo o máximo de informações de forma breve, exata e precisa. Dizer apenas o que é requerido, de modo econômico, isto é, eliminar o supérfluo, o floreio, as fórmulas e os clichês. Não utilizar comentários complementares desnecessários nem fugir da ideia central. Intercalações de textos devem ser utilizadas com cautela, de modo a não dificultar o entendimento pelo leitor. Não devem ser utilizados comentários entre aspas com sentido dúbio ou irônico. A transcrição de trechos de doutrina e/ou jurisprudência que componham o critério deve restringir-se ao mínimo necessário. A transcrição de trechos de evidências documentais somente deverá ser feita quando for essencial ao entendimento do raciocínio. Ser conciso significa que o relatório não se estenda mais do que o necessário para respaldar a mensagem.

Detalhes excessivos detratam o relatório e podem, inclusive, ocultar a mensagem real, confundir ou distrair o leitor. O relatório não deve exceder trinta páginas, excluídos a folha de rosto, o resumo, o sumário, as listas de figuras e tabelas, os anexos e os documentos juntados, exceto quando houver achados de alta complexidade ou em grande quantidade, a critério do titular da unidade técnica coordenadora da auditoria;

- IV. **COMPLETUDE:** apresentar toda a informação e todos os elementos necessários para satisfazer os objetivos da auditoria, permitir a correta compreensão dos fatos e situações relatadas. Prover os usuários do relatório com uma compreensão suficientemente completa significa oferecer uma perspectiva da extensão e significância dos achados relatados, tais como a frequência de ocorrências relativas ao número de casos ou transações examinados. Significa, também, descrever evidências e achados sem omissões de informações significativas e relevantes relacionadas aos objetivos da auditoria. Ser completo também significa determinar claramente o que devia e não foi feito, descrevendo explicitamente as limitações dos dados, as limitações impostas pelas restrições de acesso a registros e outras questões. Relações entre objetivos, critérios, achados e conclusões precisam ser expressas de forma clara e completa, permitindo sua verificação;
- V. **EXATIDÃO:** apresentar as necessárias evidências para sustentar seus achados, conclusões e propostas, procurando não deixar espaço para contra-argumentações. A exatidão é necessária para assegurar ao leitor que o que foi relatado é fidedigno e confiável. Um erro pode pôr em dúvida a validade de todo o relatório e pode desviar a atenção da substância do que se quer comunicar. As evidências apresentadas devem demonstrar a justeza e a razoabilidade dos fatos descritos. Retratar corretamente significa descrever com exatidão o alcance e a metodologia, e apresentar os achados e as conclusões de uma forma coerente com o escopo da auditoria;
- VI. **RELEVÂNCIA:** expor apenas aquilo que tem importância dentro do contexto e que deve ser levado em consideração em face dos objetivos da auditoria. Não se deve discorrer sobre fatos ou ocorrências que não contribuem para as conclusões e não resultem em propostas de encaminhamento;
- VII. **TEMPESTIVIDADE:** emitir tempestivamente os relatórios de auditoria para que sejam mais úteis aos leitores destinatários, particularmente aqueles a quem cabem tomar as providências necessárias. Auditores devem cumprir o prazo previsto para a elaboração do relatório, sem comprometer a qualidade;

VIII. OBJETIVIDADE: harmonizar o relatório em termos de conteúdo e tom. A credibilidade de um relatório é reforçada quando as evidências são apresentadas de forma imparcial. A comunicação deve ser justa e não enganosa, resguardando-se contra a tendência de exagerar ou superenfatizar deficiências. Interpretações devem ser baseadas no conhecimento e compreensão de fatos e condições. O tom dos relatórios pode encorajar os tomadores de decisão a agir sobre os achados e propostas encaminhadas pelos auditores. Um tom equilibrado é alcançado quando os relatórios apresentam evidências suficientes e apropriadas para apoiar os achados, enquanto se abstenha de usar adjetivos ou advérbios que caracterizem indícios de uma forma que implica crítica ou conclusões sem suporte. A objetividade dos relatórios de auditoria é reforçada quando esses declaram explicitamente a fonte das evidências e as premissas utilizadas na análise.

O relatório de auditoria pode reconhecer os aspectos positivos do objeto auditado, se aplicável aos objetivos da auditoria. A inclusão dos aspectos positivos do objeto poderá levar a um melhor desempenho por outras organizações do governo que lerem o relatório. Os relatórios de auditoria são mais objetivos quando demonstram que o trabalho foi realizado por uma equipe profissional, imparcial, independente e especializada.

DECLARAÇÃO DE CONFORMIDADE COM AS NAT

130. Os relatórios de auditoria devem incluir uma declaração dos auditores de que os trabalhos foram realizados em conformidade com as NAT, desde que todos os requisitos nelas previstos tenham sido observados.
131. Quando não seguirem as NAT na íntegra ou segui-las com restrições ou adaptações, como nas situações em que tiverem ocorrido limitações de escopo em função de restrições de acesso a registros oficiais do governo ou de outras condições específicas necessárias para conduzir a auditoria, os auditores devem declarar no relatório os requisitos que não foram seguidos, as razões para não terem seguido e como isso afetou ou pode ter afetado os objetivos, os resultados e as conclusões da auditoria.

OBJETIVOS DA AUDITORIA, ESCOPO, METODOLOGIA E LIMITAÇÕES

132. Os auditores devem incluir no relatório o objetivo da auditoria, o escopo, a metodologia utilizada e as limitações, estas se tiverem ocorrido, ou uma declaração de que nenhuma restrição significativa foi imposta aos exames. Os usuários do relatório precisam dessas informações para entender o propósito da auditoria, a natureza e a extensão dos trabalhos de realizados, o contexto e perspectiva sobre o que é relatado, e todas as limitações significativas ao trabalho realizado.

133. O objetivo deve ser expresso por meio de uma declaração precisa daquilo que a auditoria se propôs a realizar. A questão fundamental que deveria ser esclarecida. O escopo deve explicitar a profundidade e a amplitude do trabalho para alcançar o objetivo da auditoria. As questões de auditoria, que compõem o seu escopo e que foram definidas como linhas de abordagem com vistas à satisfação do objetivo, também devem constar do relatório.
134. A metodologia, que compreende os métodos empregados na coleta, no tratamento e na análise dos dados, deve ser exposta resumidamente, relatando-se os detalhes em anexo. Caso tenha sido utilizada amostragem, deve ser indicado o método adotado, os critérios para seleção da amostra e a incerteza embutida nos cálculos.
135. As limitações impostas ao trabalho, associadas à metodologia utilizada para abordar as questões de auditoria, à confiabilidade ou à dificuldade na obtenção de dados, assim como as limitações relacionadas ao próprio escopo do trabalho, como áreas ou aspectos não examinados em função de quaisquer restrições, devem ser consignadas no relatório indicando-se as razões e se isso afetou ou pode ter afetado os objetivos, os resultados e as conclusões da auditoria.

DESCRIÇÃO DA VISÃO GERAL DO OBJETO

136. Os relatórios devem conter uma descrição das características do objeto de auditoria que sejam necessárias à sua compreensão, objetivando oferecer ao leitor o conhecimento e a compreensão necessária para um melhor entendimento do relatório. A visão geral do objeto, elaborada na fase de planejamento e revisada após a fase de execução, atende a esse objetivo.
137. Tipicamente, a visão geral do objeto inclui informações sobre o ambiente legal, institucional e organizacional em que ele se insere, tais como legislação aplicável, objetivos institucionais, pontos críticos e deficiências de controle interno e, dependendo da finalidade da auditoria, objetivos, responsáveis, histórico, beneficiários, principais produtos, relevância, indicadores de desempenho, metas, aspectos orçamentários, processo de tomada de decisão, sistemas de controle.

APRESENTAÇÃO DOS ACHADOS

138. Os achados de auditoria devem ser desenvolvidos com base nas orientações contidas no tópico “desenvolvimento dos achados”, especialmente no tocante a seus atributos essenciais e representam o principal capítulo do relatório. Para sua elaboração, deve-se utilizar a matriz de achados, papel de trabalho que estrutura o desenvolvimento dos achados. Cada achado deve ser descrito com base nos seguintes elementos, quando aplicável:

- I. descrição ou basicamente o título do achado;
- II. situação encontrada;

- III. objetos nos quais foi constatado;
 - IV. critério de auditoria adotado;
 - V. evidências;
 - VI. causas;
 - VII. efeitos reais ou potenciais;
 - VIII. responsável: qualificação, conduta, nexo de causalidade e culpabilidade;
 - IX. esclarecimentos prestados pelos responsáveis;
 - X. conclusão da equipe de auditoria;
 - XI. proposta de encaminhamento.
139. Manuais, padrões e normas mais específicos podem restringir ou estabelecer que outros elementos sejam relatados na apresentação dos achados, conforme a natureza das auditorias, os seus objetos e as suas finalidades mais comuns.
140. Os auditores devem relatar seus achados numa perspectiva de descrever a natureza e a extensão dos fatos e do trabalho realizado que resultou na conclusão. Para dar ao leitor uma base para avaliar a importância e as consequências de seus achados, os auditores devem, conforme aplicável, relatar as situações encontradas em termos da população ou do número de casos examinados e quantificar os resultados em termos de valor monetário ou de outras medidas, conforme o caso. Se não puder mensurar, os auditores devem limitar adequadamente suas conclusões.
141. Em auditorias operacionais, a forma de apresentação dos achados pode diferir da utilizada em auditorias de conformidade, podendo, inclusive variar entre um e outro trabalho. Os capítulos principais do relatório compõem-se do relato articulado e argumentado sobre os achados de auditoria, que devem ser apresentados em ordem decrescente de relevância, isto é, inicia-se pelo tema que se revelou mais importante. O mesmo se aplica à apresentação dos achados dentro de cada capítulo, em subtítulos apresentados em ordem decrescente de relevância. Portanto, nem sempre será mantida a ordem proposta no programa de auditoria. Outra forma de organizar o texto é partir dos temas mais gerais para os mais específicos. Essa pode ser a melhor maneira de apresentar assuntos complexos e interligados cuja compreensão seja facilitada a partir da leitura de achados que introduzam o contexto no qual os demais se inserem. Nesse tipo de auditoria, dependendo do tipo de questão de auditoria, nem sempre é possível identificar causas, mas o ponto crucial do relatório é a análise das evidências, que devem ser apresentadas de forma lógica, articulada e com ilustrações que facilitem a compreensão da situação encontrada. Os argumentos que fundamentam a posição da equipe devem ser confrontados com os melhores argumentos contrários.

142. Caso a situação encontrada seja avaliada como irregularidade grave, que justifique a audiência para eventual aplicação de multa ou a conversão em tomada de contas especial para fins de citação, os responsáveis devem ser devidamente identificados em rol juntado ao processo. A avaliação de culpabilidade e, se for o caso, as considerações acerca da punibilidade devem ser desenvolvidas com base em matriz de responsabilização.

ESCLARECIMENTOS DE RESPONSÁVEIS

143. Os esclarecimentos dos responsáveis acerca dos achados preliminares de auditoria, consistentes em manifestações formais apresentadas por escrito em resposta a ofícios de requisição da equipe de auditoria, deverão ser incorporados nos relatórios como um dos elementos de cada achado, individualmente.

COMENTÁRIOS DOS GESTORES

144. Um dos modos mais efetivos para assegurar que um relatório seja imparcial, objetivo e completo é submeter o relatório preliminar para obtenção de comentários por parte dos dirigentes da entidade auditada. A inclusão desses comentários no relatório final resulta em um documento que não só apresenta os achados, as conclusões e as propostas da equipe, mas também a perspectiva dos dirigentes da entidade e as ações corretivas que pretendem tomar.

145. Nas auditorias operacionais, a regra é submeter o relatório preliminar aos comentários dos gestores, inclusive os achados, as conclusões e as propostas de encaminhamento formuladas pela equipe. Nas demais auditorias, o encaminhamento do relatório preliminar aos gestores é obrigatório se houver achados de alta complexidade ou de grande impacto, e opcional nas demais situações, a critério do dirigente da unidade técnica. Nessas auditorias, em regra, o relatório preliminar a ser encaminhado deve conter os achados e as conclusões da equipe, cabendo ao titular da unidade decidir quanto à necessidade, oportunidade e conveniência de incluir as propostas de encaminhamento formuladas pela equipe. Em todos os casos, as propostas de encaminhamento não devem ser incluídas no relatório preliminar a ser comentado caso a sua divulgação coloque em risco os objetivos da auditoria.

146. O relatório preliminar a ser submetido aos gestores deve ser antes revisado pelo supervisor e deve ser remetido por intermédio de ofício da unidade técnica, estipulando-se prazo reduzido, porém factível, para que os gestores encaminhem seus comentários. O ofício deve informar que a obtenção desses comentários não representa abertura do contraditório e, portanto, não significa exercício de direito de defesa, o qual, se necessário, poderá ser exercido nas etapas processuais posteriores. Deve, ainda, esclarecer que a não apresentação dos comentários, no prazo estipulado, não impedirá o andamento normal do processo nem será considerada motivo de sanção.

147. Os comentários dos gestores devem, sempre que possível, ser incorporados, de forma resumida, no relato dos achados e serão analisados pela equipe juntamente com os demais fatos.

148. O documento encaminhado pelo gestor se constituirá em papel de trabalho da auditoria.

RELATO DE INFORMAÇÕES CONFIDENCIAIS OU SENSÍVEIS

149. Sempre que o relato envolver informações sensíveis ou de natureza confidencial, sobretudo se a publicação dessas informações puder comprometer investigações ou procedimentos legais em curso, ou que possam ser realizados, a equipe deverá consultar o titular da unidade técnica sobre a necessidade de tratar o processo como sigiloso.

150. A classificação das informações produzidas ou custodiadas pelo TCU observará os critérios e os procedimentos de segurança estabelecidos em normativo específico, bem como as disposições constitucionais, legais e regimentais vigentes. As informações recebidas de pessoa física ou jurídica externa ao Tribunal devem ser classificadas de acordo com os requisitos de segurança da informação pactuados com quem as forneceu.

151. Informações e documentos protegidos por sigilo constitucional ou legal somente poderão integrar autos de processos de controle externo mediante autorização judicial para seu compartilhamento.

CRITÉRIOS PARA TRATAMENTO DE CONTEÚDOS EM ANEXOS

152. Consideram-se anexos aqueles documentos que, embora diretamente relacionados aos assuntos tratados no relatório, não sejam essenciais à sua compreensão, como, memórias de cálculo, protocolos de teste, descrições detalhadas. Consideram-se anexos, ainda, aqueles documentos que por seu tamanho ou disposição gráfica não possam constar do corpo do relatório, tais como, tabelas, gráficos e fotografias.

153. Para atender ao requisito de concisão dos relatórios, os conteúdos ou documentos de natureza descrita no parágrafo anterior devem ser incluídos em anexos. No entanto, essa medida não deve causar prejuízo de entendimento para o leitor, cabendo à equipe de auditoria avaliar cada caso.

BENEFÍCIOS ESTIMADOS OU ESPERADOS E VOLUME DE RECURSOS FISCALIZADOS

154. Os benefícios estimados ou esperados da auditoria, tais como débito, multa, economia, ganho, melhoria, apurados conforme critérios estabelecidos em norma específica, ou a expectativa de controle gerada, devem ser consignados nos relatórios de auditoria. A equipe deve quantificar ou, se não for possível, estimar os benefícios que poderão ser obtidos, caso as ações contidas nas propostas venham a ser adotadas.

155. O montante de recursos efetivamente auditado deve ser consignado nos relatórios de auditoria, sob a denominação volume de recursos fiscalizados (VRF), conforme critérios de apuração estabelecidos em norma específica.

CONCLUSÕES

156. A conclusão constitui uma seção exclusiva do relatório, na qual se deve trazer resposta à questão fundamental da auditoria, constante do enunciado do seu objetivo. Além disso, devem-se abordar as respostas às questões formuladas para compor o escopo da auditoria com vistas à satisfação de seu objetivo.

157. A força das conclusões dos auditores depende da suficiência e da adequação das evidências que suportam os achados e da solidez da lógica utilizada para formulá-las. As conclusões são mais fortes quando levam a propostas de encaminhamento cujos usuários do relatório concordam com a necessidade das proposições.

158. As conclusões do relatório são afirmações da equipe, deduzidas dos achados. Para a formulação da conclusão, devem ser considerados os efeitos dos achados, obtidos pela avaliação da diferença entre situação encontrada e o resultado que teria sido observado caso se tivesse seguido o critério de auditoria.

159. A conclusão deve fazer menção expressa quanto à possibilidade, ou não, da generalização dos resultados obtidos na análise do conjunto de casos, transações ou processos examinados para todo o universo ou população, conforme tenha sido calculado o tamanho do conjunto analisado, bem como realizada a seleção de seus elementos constituintes.

159.1. quando o cálculo do tamanho do conjunto analisado, bem como a seleção de seus elementos, tiver ocorrido de forma probabilística, seguindo os pressupostos necessários para a definição de uma amostra estatística, os resultados poderão ser generalizados, devendo-se consignar, no relatório, que as conclusões generalizadas necessariamente embutem um certo grau de incerteza inerente aos cálculos estatísticos, incerteza essa que deve ser calculada e informada no relatório;

159.2. quando o cálculo do tamanho do conjunto analisado, bem como a seleção dos elementos constituintes, tiver ocorrido de forma não probabilística, tendo por base a experiência da equipe e, portanto, envolvendo algum grau de subjetividade, não será possível a generalização dos resultados, pela impossibilidade de se fazer qualquer inferência estatística acerca dos resultados encontrados, devendo-se consignar, no relatório, que as conclusões aplicam-se, exclusivamente, quanto aos elementos examinados.

160. Em auditorias operacionais, as conclusões são inferências lógicas sobre a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas ou atividades governamentais, com base nos achados. A conclusão não é apenas um resumo dos achados, devendo-se destacar, de forma equilibrada, os pontos fortes do objeto de auditoria, as principais oportunidades de melhoria de desempenho e os possíveis benefícios esperados quantificando-os, sempre que possível, em termos de economia de recursos ou de outra natureza de melhoria. Devem ser relatadas as dificuldades enfrentadas pelos gestores e destacadas as iniciativas positivas por eles empreendidas no sentido de superar as dificuldades.
161. Na conclusão deve ser relatado o benefício total estimado ou esperado das propostas de encaminhamento e podem ser feitas considerações sobre o trabalho realizado, breves relatos de não detecção de irregularidades ou impropriedades na abordagem de questões de auditoria.
162. As conclusões devem indicar o eventual impacto dos achados nas contas das entidades auditadas. Para tanto, é necessário identificar as responsabilidades ao longo do tempo, bem como o estado das respectivas contas.

PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO

163. As propostas de deliberação devem ser consistentes com os achados, decorrendo logicamente destes e das conclusões e focando nas causas identificadas. As propostas deverão indicar, entre parênteses, os números dos parágrafos ou itens nos quais os achados a que se referem foram apresentados no relatório.
164. São variados os tipos de proposta que podem ser encaminhadas pelas equipes de auditoria, dado que as competências do Tribunal permitem-lhe não só a realização de auditorias e inspeções, mas também julgar e aplicar sanções em decorrência dos resultados dessas ações. Assim, na proposta de encaminhamento, para cada achado de auditoria, decorrente ou não de questões de auditoria, podem ser formuladas, conforme o caso, proposições de recomendações, determinações, medidas saneadoras, medidas cautelares, dentre outras previstas legal ou regimentalmente.
165. As propostas de determinação e de recomendação devem ser formuladas focando “o quê” deve ser aperfeiçoado ou corrigido e não “o como”, dado à discricionariedade que cabe ao gestor e ao fato de que a equipe de auditoria não detém a única ou a melhor solução para o problema identificado. As recomendações geralmente sugerem o aperfeiçoamento necessário, mas não a forma de alcançá-lo, embora em determinadas circunstâncias, às vezes, se justifique uma recomendação específica como, por exemplo, alterar a legislação com o intuito de melhorar a administração.

166. A formulação de determinações pelos auditores deve ser precedida de avaliação quanto ao atendimento dos requisitos indispensáveis para a sua proposição, conforme estabelecido em norma específica do Tribunal.

MONITORAMENTO DE DELIBERAÇÕES

167. As deliberações proferidas pelo Tribunal devem ser devidamente acompanhadas quanto ao seu cumprimento ou à sua implementação, observando-se que as determinações endereçadas aos jurisdicionados serão obrigatoriamente monitoradas e as recomendações o serão a critério do Tribunal, do relator ou da unidade técnica.

168. A proposição de determinações e o seu consequente monitoramento observarão o disposto em padrões e procedimentos estabelecidos para esse fim. Determinações e recomendações anteriores, bem como os resultados de monitoramentos devem ser levados em consideração no planejamento de futuras ações de controle.

169. Ao formular determinações e recomendações e posteriormente monitorá-las, o auditor deve manter sua objetividade e independência e, portanto, preocupar-se em verificar mais a correção dos problemas e das deficiências identificadas do que o cumprimento formal de deliberações específicas.

DISTRIBUIÇÃO DE RELATÓRIOS

170. Os relatórios de auditoria destinam-se exclusivamente aos relatores e à apreciação dos colegiados do Tribunal; propostas para envio a outros destinatários devem ser inclusas nas propostas de encaminhamento do relatório.

CRITÉRIOS PARA DIVULGAÇÃO DE RESULTADOS DE AUDITORIAS

171. Os resultados das auditorias só podem ser divulgados após a apreciação pelos colegiados, salvo expressa autorização do relator ou dos próprios colegiados.

172. Os resultados de uma auditoria podem ser comunicados com variações na forma e no conteúdo, dependendo dos destinatários e da finalidade da divulgação, bem como do público alvo que deve ser informado a respeito, cabendo a normas específicas dispor acerca de comunicações por outros meios, que não o relatório.

GLOSSÁRIO

Estas normas empregam termos aos quais foram atribuídos significados específicos, que estão definidos no Glossário de Termos do Controle Externo. Embora componha anexo das NAT e deva ser utilizado em conjunto, o glossário constitui documento autônomo, atualizável separadamente, especialmente em função da evolução natural do controle externo, da veiculação de conceitos em normas legais ou da atualização de normas da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai).

O glossário fornece as definições de termos genéricos relacionados ao controle externo. Seu objetivo subjacente é encorajar uma compreensão mútua e consistente, e uma abordagem coerente, à descrição das atividades relativas ao controle externo, bem como a utilização de terminologia uniforme em ações e processos do domínio do controle externo.

No contexto da terminologia do controle externo, objetiva-se que seja dada preferência às definições fornecidas neste glossário, sendo imperativa a utilização quando os termos relacionados forem utilizados no contexto de normas específicas ou complementares a estas normas de auditoria, bem como de outras ações de controle a cargo do Tribunal.